# DER ZEITFAKTOR IN DER EINKOMMENSBESTEUERUNG

## Ein Beitrag zum rechts- und wirtschaftswissenschaftlichen Begriff der Zeit

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doktors der
Wirtschaftswissenschaft
der
Abteilung für Wirtschaftswissenschaft
der Ruhr-Universität
Bochum

vorgelegt von

Diplom-Ökonom
THOMAS BIRTEL
aus Wuppertal-Elberfeld

1982

# DER ZEITFAKTOR IN DER EINKOMMENSBESTEUERUNG

## Ein Beitrag zum rechts- und wirtschaftswissenschaftlichen Begriff der Zeit

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doktors der
Wirtschaftswissenschaft
der
Abteilung für Wirtschaftswissenschaft
der Ruhr-Universität
Bochum

vorgelegt von

Diplom-Ökonom
THOMAS BIRTEL
aus Wuppertal-Elberfeld

1982

Dekan: Prof. Dr. H. Jörg THIEME
Referent: Prof. Dr. Hermann-Wilfried BAYER
Korreferent: Prof. Dr. Jürgen PAHLKE

Tag der mündlichen Prüfung: 15.12.1982

# Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 1982/83 von der Fakultät der Abteilung für Wirtschaftswissenschaft der Ruhr-Universität Bochum als Dissertation angenommen.

Meinem verehrten akademischen Lehrer, Herrn Professor Dr. Hermann-Wilfried Bayer, bin ich an dieser Stelle zu ganz besonderem Dank verpflichtet für die stete verständnisvolle Bereitschaft zum Gedankenaustausch, ohne die das Thema nicht hätte bewältigt werden können. Mein Dank gilt weiter Herrn Prof. Dr. Jürgen Pahlke, in dessen finanzwissenschaftlichem Seminar ich zahlreiche Anregungen empfing und der sich der Mühe des Korreferats unterzogen hat.

Schließlich danke ich der Konrad-Adenauer-Stiftung in Sankt Augustin, die diese Untersuchung durch ein Promotionsstipendium gefördert hat.

Thomas Bitzel

Wuppertal, im November 1983

Inhaltsverzeichnis


| | Seite |
|---|---|
| Abkürzungsverzeichnis | XIII |
| Symbolverzeichnis | XVIII |
| EINLEITUNG | 1 |
| I. TEIL: DIE GRUNDLAGEN DER UNTERSUCHUNG | 5 |
| A) Die Einkommensteuer als Gegenstand der Untersuchung | 5 |
| 1. Zur Methode | 5 |
| a) Die Einkommensteuer als Gegenstand der Rechtswissenschaft | 5 |
| b) Die Einkommensteuer als Gegenstand der Wirtschaftswissenschaft | 9 |
| c) Die Einkommensteuer im Schnittfeld von Wirtschafts- und Rechtswissenschaft | 11 |
| (1) 'Spillout'-Effekte | 12 |
| (2) 'Spillin'-Effekte | 17 |
| (3) Schlußfolgerungen | 20 |
| 2. Zum Aufbau: Die Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes | 21 |
| a) Vorstufe: Der Anwendungstatbestand | 22 |
| b) Erste Stufe: Das Einkommensteuer-Subjekt | 24 |

c) Zweite Stufe: Der Einkommensteuer-Gegenstand 26

(1) Begriffsbestimmung 26
(2) Finanzwissenschaftlicher Begriff 28
(3) Herkömmlicher steuerrechtswissenschaftlicher Begriff 29
(4) Kritik 30
(5) Schlußfolgerungen 32

d) Dritte Stufe: Die Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage 35

e) Vierte Stufe: Der Einkommensteuer-Tarif 38

f) Das Besteuerungsverfahren 39

B) Die Zeit als Dimension der Einkommensteuer 41

1. Zum allgemeinen Problem einer Definition der Zeit 41

2. Der Zeitfaktor in der Rechtswissenschaft 44

a) Recht in der Zeit 44

(1) Rechtsentstehung 45
(2) Rechtsänderung 46
(3) Rechtsauslegung 47
(4) Rechtsgeltung 48

b) Zeit innerhalb des Rechts 50

(1) Zeit als Tatbestandsmerkmal 50
(2) Termine und Fristen 52
(3) Zivil- und Naturalkomputation 55

c) Schlußfolgerungen 56

3. Der Zeitfaktor in der Wirtschaftswissenschaft 58

a) Zeit als Dimension wirtschaftlichen Geschehens 59

(1) Zeitbedarf wirtschaftlicher Anpassungen 60
(2) Bestands- und Stromgrößen 63
(3) Zeit als Verhaltensdeterminante 64

b) Zeit als knappes Gut? 67

(1) Begründung 67
(2) Kritik 68

c) Schlußfolgerungen 70

II. TEIL: DIE ERSCHEINUNGSFORMEN DER ZEIT IM EINKOMMENSTEUERTATBESTAND 72

A) Überblick: Die Einkommensteuer-Abschnitte 72

1. Der Ermittlungszeitraum 72

2. Der Bemessungszeitraum 75

3. Der Veranlagungszeitraum 78

B) Der Zeitfaktor bei der Anwendung des Einkommensteuerrechts 80

1. Zur Parallele
mit dem räumlichen Anwendungstatbestand 80

2. Die Geltungszeit des Einkommensteuerrechts 82

a) Zum Begriff der Geltungszeit 82

b) Beginn der Geltungszeit: Das Problem der Rückwirkung 83

(1) 'Echte' und 'unechte' Rückwirkung 84
(2) Zulässigkeit 85

c) Ende der Geltungszeit:
Das Problem der zeitlichen Doppelbesteuerung 88

(1) Steuergesetze als Gesetze 'auf Zeit' 88
(2) Nachwirkung 89

d) Die Geltungszeit als finanzpolitisches Instrument 93

3. Der zeitliche Anwendungstatbestand
des Einkommensteuerrechts 96

a) Zu den Begriffen 'unbeschränkte' und 'beschränkte' Steuerpflicht 96

b) Zum Begriff der Anwendungszeit 99

c) Anwendungszeit bei der 'unbeschränkten' Steuerpflicht 100

d) Anwendungszeit bei der 'beschränkten' Steuerpflicht 105

4. Wirkungen eines Wechsels zwischen
'unbeschränkter' und 'beschränkter' Steuerpflicht 108

a) Wirkung auf den Veranlagungszeitraum 109

b) Wirkung auf den Ermittlungszeitraum 112

c) Wirkung auf den Bemessungszeitraum 113

d) Belastungswirkungen 113

e) Zwischenergebnis 116

C) Der Zeitfaktor beim Steuersubjekt 117

1. Die Lebenszeit des Steuersubjekts 117

a) Bedeutung für die Entstehung der Einkommensteuer 117

b) Besonderheiten am Anfang einkommensteuerrechtlicher Subjektfähigkeit 120

c) Besonderheiten am Ende einkommensteuerrechtlicher Subjektfähigkeit 124

(1) Folgen des Erbübergangs 124
(2) Wesen der Steuersukzession 128

2. Wirkungen der Lebensdauer des Steuersubjekts 131

a) Wirkung auf den Veranlagungszeitraum 131

b) Wirkung auf den Ermittlungszeitraum 133

c) Wirkung auf den Bemessungszeitraum und auf die Belastungshöhe 135

d) Wirkung auf die Zeit der Steuerzahlung 136

e) Zwischenergebnis 138

D) Der Zeitfaktor beim Steuergegenstand 140

1. Die Zeit als finanzwissenschaftlicher Ansatzpunkt zur Bestimmung des Steuergegenstandes 140

a) Zur besonderen Problematik der Bestimmung des Steuergegenstandes der Einkommensteuer 140

b) Die Zeit bei den Vorläufern der Quellentheorie 142

c) Die Zeit bei der Quellentheorie 145

d) Einfluß der Quellentheorie auf das Einkommensteuerrecht 147

e) Kritik aus der Sicht des Reinvermögenszugangskonzepts 149

2. Steuergegenstand und Ermittlungszeitraum 153

a) Zur Sonderstellung des Ermittlungszeitraums 153

b) Ermittlungszeitraum für Land- und Forstwirtschaft 154

(1) Geschichtliche Entwicklung des land- und forstwirtschaftlichen Wirtschaftsjahrs 154

aa) Entwicklung in Preußen 1891 bis 1918 155
bb) Entwicklung in Deutschland seit 1920 160
cc) Schlußfolgerungen 164

(2) Bedeutung der Zeit für die Ermittlung von Land- und Forstwirtschaft 166

(3) Rumpfwirtschaftsjahre 170

aa) Anlaß: Betriebsgründung/-erwerb und Betriebsaufgabe/-verkauf 170
bb) Problem: Strukturwandel 171
cc) Kritische Würdigung 173

c) Ermittlungszeitraum für Gewerbebetrieb 176

(1) Geschichtliche Entwicklung des gewerblichen Wirtschaftsjahrs 176

aa) Entwicklung in Preußen 1891 bis 1918 176
bb) Entwicklung in Deutschland seit 1920 179
cc) Schlußfolgerungen 181

(2) Bedeutung der Zeit für die Ermittlung von Gewerbebetrieb 183

aa) Rechtsprechung 183
bb) Kritische Würdigung 185

(3) Rumpfwirtschaftsjahre 188

aa) Anlaß: Betriebsgründung/-erwerb, Betriebsaufgabe/-verkauf und Umstellung des Wirtschaftsjahrs 188
bb) Problem: Wechsel des Betriebsinhabers 189
cc) Kritische Würdigung 193

d) Ermittlungszeitraum für Selbständige Arbeit 195

(1) Geschichtliche Entwicklung des Kalenderjahrs zum Regel-Ermittlungszeitraum des Einkommensteuerrechts 195

(2) Fehlen von Rumpf-Ermittlungszeiträumen 197

e) Ermittlungszeitraum für Nichtselbständige Arbeit 199

(1) Geschichtliche Entwicklung 199

(2) Ermittlungszeitraum bei der Lohnsteuer ohne Jahresausgleich 200

f) Ermittlungszeitraum bei den Nebenerwerbstätigkeiten 204
(1) Geschichtliche Entwicklung 204
(2) Zeit als Tatbestandsmerkmal des Spekulationsgeschäfts 205

g) Zwischenergebnis 208

E) Der Zeitfaktor bei der Steuerbemessungsgrundlage 210

1. Einkünfte und Ermittlungszeiträume 210

a) Zum Verhältnis von Einkünften und Einkommen 210

b) Überblick über die Verfahren zur abschnittweisen Einkunftsermittlung 212

c) Das Abschnittsprinzip der Gewinneinkunftsermittlung 214
(1) Das Realisationsprinzip 214
aa) Problem der periodengerechten Gewinnermittlung 214
bb) Bedeutung betriebswirtschaftlicher Bilanzierungsregeln 216
cc) Grundzüge des Realisationsprinzips 219
(2) Vorwegnahme von Aufwand 221
(3) Absetzungen für Abnutzung 222
(4) Das Prinzip des Bilanzzusammenhangs 224
aa) Betriebswirtschaftliche Grundzüge 224
bb) Steuerrechtliche Probleme 227
cc) Kritische Würdigung 230

d) Das Abschnittsprinzip der Oberschußeinkunftsermittlung 233
(1) Das Zufluß-/ Abflußprinzip 233
aa) Grundzüge 233
bb) Schlußfolgerungen 237
(2) Ausnahmen bei anderer wirtschaftlicher Zugehörigkeit 239
(3) Absetzungen für Abnutzung 244
(4) Vorwegnahme von Betriebsausgaben und Werbungskosten 247
aa) Zum Begriff 247
bb) Beurteilung aus der Sicht der Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes 250
cc) Schlußfolgerungen 254

e) Kritischer Vergleich 257

(1) Unterschiede im Totalergebnis 258

aa) Berücksichtigung von Vermögensveräußerungen 259
bb) Möglichkeiten zur Fehlerberichtigung 261

(2) Unterschiede in der Periodisierung 264

aa) Ursachen 264
bb) Schlußfolgerungen 268

2. Einkommen und Bemessungszeitraum 271

a) Das Einkommen als Zeitraumgröße 271

b) Das Abschnittsprinzip der Steuerbemessung 275

(1) Hauptmerkmal: Innerperiodischer Verlustausgleich 275

(2) Abschnittsbemessung und Abschnittsermittlung 279

(3) 'Steuerpause' 284

c) Kritik am Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung 288

(1) Gegenstand der Kritik 288

aa) Kongruenzeffekt 288
bb) Progressionseffekt 294

(2) Normative Grundlagen der Kritik 300

aa) Postulat des Ausgleichs von Kongruenz- und Progressionseffekt 300
bb) Bezugszeitraum 304
cc) Durchschnittsbildung 308
dd) Steuerrechtsänderung 310
ee) Zusammenfassung 313

d) Berücksichtigung der Kritik im geltenden Einkommensteuerrecht 314

(1) Instrumente gegen den Kongruenzeffekt 314

aa) Grundformen des interperiodischen Verlustabzugs 316
bb) Wirkungen 318
cc) Geschichtliche Entwicklung 322
α) Einkommensteuer ohne interperiodischen Verlustabzug von 1891 bis 1929 322
β) Einkommensteuer mit Verlustvortrag von 1929 bis 1976 324
γ) Einkommensteuer mit Verlustvor- und -rücktrag seit 1976 329

(2) Instrumente gegen den Progressionseffekt 332

aa) Grundformen 332

bb) Interperiodischer Gewinnausgleich 333
α) Veräußerungsgeschäfte 334
Exkurs: Die Einkommensteuerpflicht von Veräußerungsgeschäften 336
β) Mehrjährige Tätigkeit 338
cc) Tarifermäßigung 342

e) Zwischenergebnis 346

II. TEIL: FINANZWISSENSCHAFTLICHE ALTERNATIVEN
ZUM PRINZIP DER JÄHRLICHEN ABSCHNITTSBEMESSUNG 348

A) Block-Durchschnittsbemessung 349

1. Theoretische Grundzüge 349

a) Grundmodell 349

b) Modell mit jährlicher Veranlagung 351

2. Praktische Ausprägungen 354

3. Kritik 355

a) Verhältnis zur Jahresbemessung 355

b) Modell mit vollständigem Fluktuationsausgleich 358

c) Problem: Ballung des Fluktuationsausgleichs 361

d) Inflationswirkungen 362

e) Tarifnach- und -rückwirkungen 364

B) Gleitende Durchschnittsbemessung 366

1. Theoretische Grundzüge 366

2. Praktische Ausprägungen 367

a) Großbritannien 368

b) Obriges europäisches Ausland 371

c) Vereinigte Staaten von Amerika 373

d) Deutschland 377
(1) Entwicklung vor 1918 377
(2) Entwicklung seit 1920 380

3. Kritik 383

a) Bedingungen vollständigen Fluktuationsausgleichs 383

b) Gefahr der Belastungsverschärfung 386

c) Gefahr der überhöhten Entlastung 387

C) Kumulative Durchschnittsbemessung 389

1. Theoretische Grundzüge 389

2. Modellvarianten 392

a) Grundmodell 392

b) Die Variante von VICKREY 397

c) Die Variante von HOLT 404

d) Die Variante von HACKMANN 409

e) Die Variante von MITSCHKE 412

3. Kritik 417

a) Praktikabilitätsaspekte 419

b) Gesamtwirtschaftliche Wirkungen 422
(1) Konjunkturelle Wirkungen 422
(2) Distributive Wirkungen 426
(3) Allokative Wirkungen 428

c) Zwischenergebnis 430

IV. TEIL: DER ZEITFAKTOR IM BESTEUERUNGSVERFAHREN 432

A) Das Abschnittsprinzip der Steuerfestsetzung 432

1. Die Einkommensteuer als Veranlagungssteuer 432

2. Der Veranlagungszeitraum 433

a) Zum Begriff 433

b) Zukunftsveranlagung und Vergangenheitsveranlagung 438
(1) Zukunftsveranlagung am Beispiel
der Preußischen Einkommensteuer von 1891 bis 1918 439
aa) Normative Grundlagen 439
bb) Probleme 440
cc) Kritik 444
(2) Vergangenheitsveranlagung am Beispiel
der Deutschen Einkommensteuer seit 1920 446
aa) Grundzüge 446
bb) Kritik 450

c) Länge des Veranlagungszeitraums 452
(1) Geschichtliche Entwicklung 452
(2) Alternative der mehrjährigen Veranlagung 455

3. Materielle Wirkungen der Abschnittsfestsetzung 458

a) Entstehungszeit des Einkommensteueranspruchs 459
(1) Zu den verschiedenen Ansichten 459
(2) Kritische Würdigung 465

b) Abschnittweise Sachverhaltsbeurteilung 466

B) Der Zeitfaktor bei der Steuererhebung 469

1. Der Erhebungszeitraum 469

a) Begriff 469

b) Bedeutung 471

2. Die Erhebungsformen der Einkommensteuer 472

a) Lohnsteuer 474

b) Veranlagte Einkommensteuer 475

c) Kritischer Vergleich 475
(1) Gerechtigkeitsaspekte 475
(2) Finanzpolitische Aspekte 477

3. Zwischenergebnis 480

SCHLUSS: ZWÖLF THESEN ZUM ZEITFAKTOR IN DER EINKOMMENSBESTEUERUNG 482

Literaturverzeichnis 486
Entscheidungsregister 519

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

| | |
|---|---|
| A. A. | Anderer Ansicht |
| aaO | am angegebenen Ort |
| Abs. | Absatz |
| Abschn. | Abschnitt |
| AfschwAbgR | Archiv für schweizerisches Abgaberecht |
| Anm. | Anmerkung |
| AO | Abgabenordnung (ohne nähere Angaben stets: AO v. 16. 3.1976, BGBl. 1976 I S. 613) |
| Art. | Artikel |
| Az. | Aktenzeichen |
| BB | Betriebs-Berater - Zeitschrift für Recht und Wirtschaft |
| Bd. | Band |
| BdF | Bundesminister/Bundesministerium der Finanzen |
| Begr. | Begründung |
| Beschl. | Beschluß |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BFHE | Sammlung der Entscheidungen des BFH - herausgegeben von den Mitgliedern des BFH (zitiert: Bd., Anfangsseite/zitierte Seite) |
| BGB | Bürgerliches Gesetzbuch |
| BGBl. | Bundesgesetzblatt |
| bspw. | beispielsweise |
| BT-Drs. | Bundestagsdrucksache (zitiert: Wahlperiode/ Nummer) |
| BVerfG | Bundesverfassungsgericht |
| BVerfGE | Entscheidungen des BVerfG - herausgegeben von Mitgliedern des BVerfG (zitiert wie BFHE) |
| BVerwG | Bundesverwaltungsgericht |
| BVerwGE | Entscheidungen des BVerwG - herausgegeben von Mitgliedern des Gerichts (zitiert wie BFHE) |
| chap. | chapter |
| DB | Der Betrieb - Wochenschrift |
| DBA | Doppelbesteuerungsabkommen |
| ders. | derselbe |
| DGStZ | Deutsche Gemeinde-Steuerzeitung |
| dies. | dieselbe(n) |

| | |
|---|---|
| Diss. | Dissertation |
| DM | Deutsche Mark |
| Drs. | Drucksache |
| d. h. | das heißt |
| DStBl. | Deutsches Steuerblatt - Monatsschrift für Wissenschaft und Praxis der direkten Reichs-, Staats- und Gemeindesteuern sowie verwandter Gebiete |
| DStZ | Deutsche Steuer-Zeitung |
| DStZ A | DStZ, Ausgabe A |
| D. Verf. | Der Verfasser |
| ed. | editor; edition |
| eds. | editors |
| EFG | Entscheidungen der Finanzgerichte - herausgegeben unter Mitwirkung der Richter der Finanzgerichte der Bundesrepublik (zitiert: Jahr, Nummer) |
| erg. | ergänzt |
| Erl. | Erläuterung |
| ESt | Einkommensteuer |
| EStDV | Einkommensteuer-Durchführungsverordnung |
| EStG | Einkommensteuergesetz (ohne nähere Angaben stets: EStG 1979) |
| EStG 1920 | EStG v. 29. 3.1920, RGBl. 1920 I S. 359 |
| EStG 1925 | EStG v. 10. 8.1925, RGBl. 1925 I S. 189 |
| EStG 1934 | EStG v. 16.10.1934, RGBl. 1934 I S. 1005 |
| EStG 1979 | EStG i.d.F. v. 21. 6.1979, BGBl. 1979 I S. 722, zuletzt geändert durch 2. Haushaltsstrukturgesetz v. 22.12.1981, BGBl. 1981 I S. 1523 |
| est-lich | einkommensteuerlich |
| ESt-Recht | Einkommensteuerrecht |
| est-rechtlich | einkommensteuerrechtlich |
| EStRefG 1974 | Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung v. 5. 8.1974, BGBl. 1974 I S. 1769 |
| FA | Finanz-Archiv |
| FGO | Finanzgerichtsordnung |
| Fn. | Fußnote |
| FR | Finanz-Rundschau insbesondere für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer |
| gem. | gemäß |
| GewSt | Gewerbesteuer |
| GewStDV | Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung |
| GewStG | Gewerbesteuergesetz |
| GG | Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland |
| gl. A. | gleicher Ansicht |
| GrEStWoBauG NW | Gesetz über die Grunderwerbsteuer-Befreiung für den Wohnungsbau für das Land Nordrhein-Westfalen |

| | |
|---|---|
| HdF | Handbuch der Finanzwissenschaft |
| HdWW | Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft |
| Hervorh. | Hervorhebung(en) |
| HFR | Höchstricherliche Finanzrechtsprechung (zitiert: Jahr, Anfangsseite/zitierte Seite) |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| Hrsg. | Herausgeber |
| HwStR | Handwörterbuch des Steuerrechts |
| HwStW | Handwörterbuch der Staatswissenschaften |
| i. | im, in |
| i.d.F. | in der Fassung |
| i.d.R. | in der Regel |
| i.e.S. | im engeren Sinne |
| i.S. | im Sinne |
| i.V.m. | in Verbindung mit |
| JA | Juristische Arbeitsblätter |
| JbfGVV | Jahrbücher für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich |
| JbfNÖST | Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik |
| Jg. | Jahrgang |
| KG | Kommanditgesellschaft |
| KiSt | Kirchensteuer |
| KfzSt | Kraftfahrzeugsteuer |
| Komm. | Kommentar |
| KSt | Körperschaftsteuer |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz |
| LStR | Lohnsteuer-Richtlinien |
| m.a.W. | mit anderen Worten |
| m.w.N. | mit weiteren Nachweisen |
| N. F. | Neue Folge |
| N. S. | New Series |
| NWB | Neue Wirtschafts-Briefe - Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht |
| öRGBl. | österreichisches Reichsgesetzblatt |
| OFH | Oberster Finanzgerichtshof |
| OHG | Offene Handelsgesellschaft |
| Orig. | Original |
| PrEStG | Preußisches EStG |
| PrEStG 1891 | Preußisches EStG v. 24. 6.1891, PrGS 1891, S. 175 |
| PrGS | Preußisches Gesetzsammlung; vormals: Gesetz-Sammlung für die königlich Preußischen Staaten |
| PrOVG | Preußisches Oberverwaltungsgericht |
| PrOVGE/St | Entscheidungen des PrOVG in Staatssteuersachen (zitiert wie BFHE) |

| | |
|---|---|
| RAO | Reichsabgabenordnung |
| RFH | Reichsfinanzhof |
| RFHE | Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des RFH - herausgegeben vom RFH (zitiert wie BFHE) |
| RGBl. | Reichsgesetzblatt |
| RGZ | Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen, herausgegeben von Mitgliedern des Gerichtshofs |
| RT-Drs. | Reichstags-Drucksache (zitiert wie BT-Drs.) |
| RWP | Rechts- und Wirtschafts-Praxis - Blattei-Handbuch |
| S. | Seite |
| Sp. | Spalte |
| StÄndG | Steueränderungsgesetz |
| StAnpG | Steueranpassungsgesetz (ohne nähere Angaben stets v. 16.10.1934, RGBl. 1934 I S. 925) |
| StbJb. | Steuerberater-Jahrbuch |
| StNOG 1954 | Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954, BGBl. 1954 I S. 373 |
| StR | Steuer-Revue - Révue Fiscale |
| StRK | Steuerrechtsprechung in Karteiform |
| StuW | Steuer und Wirtschaft - Zeitschrift für die gesamte Steuerwissenschaft |
| St.zins | Zinsen auf gezahlte Steuern |
| Urt. | Urteil |
| USt | Umsatzsteuer |
| v. | vom, von |
| Verf. | Verfasser |
| VA | Verwaltungs-Archiv - Zeitschrift für Verwaltungslehre, Verwaltungsrecht und Verwaltungspolitik |
| VjSchrStuFR | Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht |
| Vorbem. | Vorbemerkung |
| VSt | Vermögensteuer |
| VStG | Vermögensteuergesetz |
| VZ | Veranlagungszeitraum |
| WiGBl. | Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebiets |
| WiSu | Das Wirtschaftsstudium - Zeitschrift für Studium und Examen |
| Wpg. | Die Wirtschaftsprüfung - Der Berater der Wirtschaft |
| WStB | (schweizerischer) Wehrsteuerbeschluß |

| | |
|---|---|
| HdF | Handbuch der Finanzwissenschaft |
| HdWW | Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft |
| Hervorh. | Hervorhebung(en) |
| HFR | Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (zitiert: Jahr, Anfangsseite/zitierte Seite) |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| Hrsg. | Herausgeber |
| HwStR | Handwörterbuch des Steuerrechts |
| HwStW | Handwörterbuch der Staatswissenschaften |
| i. | im, in |
| i.d.F. | in der Fassung |
| i.d.R. | in der Regel |
| i.e.S. | im engeren Sinne |
| i.S. | im Sinne |
| i.V.m. | in Verbindung mit |
| JA | Juristische Arbeitsblätter |
| JbfGVV | Jahrbücher für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich |
| JbfNÖST | Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik |
| Jg. | Jahrgang |
| KG | Kommanditgesellschaft |
| KiSt | Kirchensteuer |
| KfzSt | Kraftfahrzeugsteuer |
| Komm. | Kommentar |
| KSt | Körperschaftsteuer |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz |
| LStR | Lohnsteuer-Richtlinien |
| m.a.W. | mit anderen Worten |
| m.w.N. | mit weiteren Nachweisen |
| N. F. | Neue Folge |
| N. S. | New Series |
| NWB | Neue Wirtschafts-Briefe - Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht |
| öRGBl. | österreichisches Reichsgesetzblatt |
| OFH | Oberster Finanzgerichtshof |
| OHG | Offene Handelsgesellschaft |
| Orig. | Original |
| PrEStG | Preußisches EStG |
| PrEStG 1891 | Preußisches EStG v. 24. 6.1891, PrGS 1891, S. 175 |
| PrGS | Preußisches Gesetzsammlung; vormals: Gesetz-Sammlung für die königlich Preußischen Staaten |
| PrOVG | Preußisches Oberverwaltungsgericht |
| PrOVGE/St | Entscheidungen des PrOVG in Staatssteuersachen (zitiert wie BFHE) |

| | |
|---|---|
| RAO | Reichsabgabenordnung |
| RFH | Reichsfinanzhof |
| RFHE | Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des RFH - herausgegeben vom RFH (zitiert wie BFHE) |
| RGBl. | Reichsgesetzblatt |
| RGZ | Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen, herausgegeben von Mitgliedern des Gerichtshofs |
| RT-Drs. | Reichstags-Drucksache (zitiert wie BT-Drs.) |
| RWP | Rechts- und Wirtschafts-Praxis - Blattei-Handbuch |
| S. | Seite |
| Sp. | Spalte |
| StÄndG | Steueränderungsgesetz |
| StAnpG | Steueranpassungsgesetz (ohne nähere Angaben stets v. 16.10.1934, RGBl. 1934 I S. 925) |
| StbJb. | Steuerberater-Jahrbuch |
| StNOG 1954 | Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954, BGBl. 1954 I S. 373 |
| StR | Steuer-Revue - Revue Fiscale |
| StRK | Steuerrechtsprechung in Karteiform |
| StuW | Steuer und Wirtschaft - Zeitschrift für die gesamte Steuerwissenschaft |
| St.zins | Zinsen auf gezahlte Steuern |
| Urt. | Urteil |
| USt | Umsatzsteuer |
| v. | vom, von |
| Verf. | Verfasser |
| VA | Verwaltungs-Archiv - Zeitschrift für Verwaltungslehre, Verwaltungsrecht und Verwaltungspolitik |
| VjSchrStuFR | Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht |
| Vorbem. | Vorbemerkung |
| VSt | Vermögensteuer |
| VStG | Vermögensteuergesetz |
| VZ | Veranlagungszeitraum |
| WiGBl. | Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebiets |
| WiSu | Das Wirtschaftsstudium - Zeitschrift für Studium und Examen |
| Wpg. | Die Wirtschaftsprüfung - Der Berater der Wirtschaft |
| WStB | (schweizerischer) Wehrsteuerbeschluß |

| | |
|---|---|
| ZfbF | Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung |
| ZfhF | Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung |
| ZfNÖuSt | Zeitschrift für Nationalökonomie und Statistik |
| Ziff. | Ziffer |

SYMBOLVERZEICHNIS

| | |
|---|---|
| a | Index für einen 'alten' Steuertarif |
| a.t.i. | adjusted total income nach VICKREY's Variante der kumulativen Durchschnittsbemessung |
| B | Mehrjahres-Block-Bemessungszeitraum |
| b | Index für einen 'jungen' Steuertarif |
| g+1 | Länge eines gleitenden Durchschnittsbemessungszeitraums (in Kalenderjahren) |
| i | Zinsfuß |
| j | Jahr einer Tarifänderung |
| k | Kalenderjahr |
| m | Veranlagungsjahr bei kumulativer Durchschnittsbemessung |
| n | Endjahr eines Bemessungszeitraums bei mehrjähriger Durchschnittsbemessung |
| p | Preisindex für die Lebenshaltung |
| RBF | Rentenbarwertfaktor $\frac{i}{(1+i)^m-1}$ |
| REF | Rentenendwertfaktor $\frac{(1+i)^m-1}{i}$ |
| s | stabilized marginal tax rate nach HOLT's Variante der kumulativen Durchschnittsbemessung |
| T | ESt-Schuld nach Jahrestarif (in Klammern: Bemessungsgrundlage) |
| $\overset{\sim}{T}_B$ | Abschlußzahlung/-erstattung bei Block-Durchschnittsbemessung am Ende von B |
| $\hat{T}$ | Jahres-ESt-Schuld bei gleitender Durchschnittsbemessung |

| | |
|---|---|
| $T^{v}$ | Jahres-ESt-Schuld nach Vorsteuerabzug bei kumulativer Durchschnittsbemessung (Grundmodell) |
| $T^{Ha}$ | Jahres-ESt-Schuld nach HACKMANNs Variante der kumulativen Durchschnittsbemessung |
| $T^{Ho}$ | Jahres-ESt-Schuld nach HOLT's Variante der kumulativen Durchschnittsbemessung |
| $T^{Mi}$ | Jahres-ESt-Schuld nach MITSCHKEs Variante der kumulativen Durchschnittsbemessung |
| $\hat{T}_{USA}$ | Jahres-ESt-Schuld bei gleitender Durchschnittsbemessung nach der Methode des Internal Revenue Code der Vereinigten Staaten von Amerika |
| $T^{Vi}$ | Jahres-ESt-Schuld nach VICKREY's Variante der kumulativen Durchschnittsbemessung |
| $t$ | Durchschnittsteuersatz |
| $w$ | weighting coefficient nach HOLT's Variante der kumulativen Durchschnittsbemessung |
| $Y$ | Jahreseinkommen eines Steuerpflichtigen |
| $\bar{Y}$ | Durchschnittliches Jahreseinkommen eines Steuerpflichtigen |
| $Y_c$ | Einkommen im computation year gemäß Internal Revenue Code der Vereinigten Staaten von Amerika |
| $\bar{Y}_{base}$ | Durchschnittliches Jahreseinkommen der base period gemäß Internal Revenue Code der Vereinigten Staaten von Amerika |
| $\bar{Y}^{Ho}$ | Gewichtetes, kumuliertes Durchschnittseinkommen eines Steuerpflichtigen nach HOLT's Variante der kumulativen Durchschnittsbemessung |

"Denn was ist 'Zeit'? Wer könnte das leicht und kurz erklären? Wer vermöchte es auch nur gedanklich zu begreifen, um sich dann im Wort darüber auszusprechen? Gleichwohl, was ginge uns beim Reden vertrauter und geläufiger vom Munde als 'Zeit'?

Beim Aussprechen des Wortes verstehen wir auch, was es meint und verstehen es gleichso, wenn wir es einen anderen aussprechen hören.

Was ist also 'Zeit'?"

(AUGUSTINUS, Bekenntnisse+)

## EINLEITUNG

Die Dimension 'Zeit' wird seit langem als ein zentrales Problem der Einkommensbesteuerung erkannt. So hält der deutsche Einkommensteuergesetzgeber

> "die Bestimmung des Zeitraums, innerhalb dessen das Einkommen jeweils zu erfassen ist" 1

---

+) XI. Buch, Kap. 14, Abschn. 17, zitiert in der Übersetzung von Joseph BERNHART, 2. Aufl. München 1960.

1) DEUTSCHER BUNDESTAG, Begr. zum StNOG 1954, BT-Drs. II/481, S. 73.

seit Jahrzehnten erklärtermaßen für

> "eine der wichtigsten Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes." 1

Der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung ist die Bedeutung der Zeit für die Einkommensteuer (ESt) mindestens ebensolange geläufig. Im Jahre 1930 stellt der Reichsfinanzhof (RFH) fest:

> "... der Begriff des Einkommens ... ist nach der positiven wie der negativen Seite ohne Hinzunahme des Zeitelements ... gar nicht denkbar." 2

Ferner meint der Nestor der deutschen Steuerrechtswissenschaft, Enno BECKER:

> "Die hervorragende Bedeutung des Zeitraums entspricht dem Wesen der Einkommensteuer." 3

Und schließlich bezeichnen in jüngerer Zeit Finanzwissenschaftler wie ENGELS, MITSCHKE und STARKLOFF den Umstand, daß die ESt ein Perioden einkommen belastet, als

> "die Quelle der meisten Komplikationen unseres Steuerrechts". 4

---

1) DEUTSCHER BUNDESTAG, Begr. zum StNOG 1954, aaO, S. 73; fast wörtlich übereinstimmend mit DEUTSCHER REICHSTAG, Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935 I S. 33 ff., hier: S. 35.

2) Urt. v. 8. 8.1930, RFHE 27, 107/112 (den Charakter des sog. Verlustvortrages betreffend).

3) Enno BECKER: Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen - Begriff und Gestaltung des Steuerabschnitts nach dem Einkommensteuergesetz, StuW 6. Jg. (1927), Sp. 541 ff. u. 787 ff. (kurz zitiert als: "Steuerabschnitt"), hier: Sp. 543 (Hervorh. i. Orig.).

4) Wolfram ENGELS/ Joachim MITSCHKE/ Bernd STARKLOFF: Staatsbürgersteuer - Vorschlag zur Reform der direkten Steuern und persönlichen Subventionen durch ein integriertes Personalsteuer- und Subventionssystem, Schriften des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler Heft 26, Wiesbaden 1973/74, S. 37.

Trotz des besonders hohen Stellenwerts, der der Zeit demnach augenscheinlich von allen Seiten für die ESt beigelegt wird, fehlt es an einer umfassenden Analyse der Beziehungen zwischen ESt und Zeit[1]. Das gilt sowohl für die rechtssystematische Einordnung des Zeitfaktors als auch für die von ihm ausgelösten ökonomischen Wirkungen. Namentlich der Begriff des 'Abschnittsprinzips' oder 'Periodizitätsgrundsatzes' der ESt wird immer wieder ohne klare Abgrenzung verwendet[2]. Dieser Mangel muß als Ausdruck einer allgemeinen Vernachlässigung der Zeitdimension durch Wirtschafts- und Rechtswissenschaft gelten[3].

Die vorliegende Arbeit will die insoweit bestehende Lücke füllen helfen.

---

1) Lediglich mit Teilaspekten beschäftigen sich entgegen der umfassenden Themenstellung insbesondere Karl FRIEDRICHS: Die Zeit im Steuerrecht - Eine Übersicht über die neuere Rechtsprechung, VjSchrStuFR 4. Jg. (1930), S. 654-662; sowie Ernst HEINEMANN: Die Bedeutung der Zeit im materiellen Steuerrecht, Diss. Marburg 1924.

2) Auch Uwe Bernd SACHSE: Die Abschnittsbesteuerung im Deutschen Ertragsteuerrecht - Prinzip und Ausnahmen, Diss. Mainz 1977, gelangt nur zu dem Ergebnis, es sei "nicht immer leicht, den Stellenwert des Abschnittsprinzips klar zu erkennen." (S. 3).

3) Die allgemeine Vernachlässigung hebt etwa Thomas C. SCHELLING: Foreword to the Symposium 'Time in Economic Life', The Quarterly Journal of Economics, vol. 87 (1973), S. 627 f. für die Wirtschaftswissenschaft hervor. Vgl. für die Rechtswissenschaft Günter DÜRIG: Zeit und Rechtsgleichheit, in Joachim GERNHUBER (Hrsg.): Tradition und Fortschritt im Recht - Festschrift gewidmet der Tübinger Juristenfakultät zu ihrem 500-jährigen Bestehen 1977 von ihren gegenwärtigen Mitgliedern, Tübingen 1977, S. 21-46, insbes. S. 21.

Sie versucht, Antworten auf die Fragen zu geben, in welchen Ausprägungen der Zeitfaktor est-rechtlich auftritt, welche wirtschaftlichen Folgen er jeweils auslöst und welche Alternativen zum positiven Recht denkbar und zweckmäßig sind.

In einem I. Teil sollen hierfür die Grundlagen geschaffen werden. Zur Erläuterung des methodischen Vorgehens dient die Charakterisierung der ESt als Gegenstand der Rechts- und der Wirtschaftswissenschaft. Zur Klärung des weiteren Aufbaus wird dann BAYERs Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestands vorgestellt. Schließlich erfolgt eine Erörterung dessen, was rechts- und wirtschaftswissenschaftlich sinnvollerweise unter 'Zeit' verstanden werden muß.

Der II. Teil beschäftigt sich mit den Erscheinungsformen der Zeit bei den einzelnen Elementen des Einkommensteuertatbestandes. Nach dem sog. Anwendungstatbestand werden demgemäß das Subjekt, der Gegenstand, die Bemessungsgrundlage und - im Zusammenhang mit letzterer - der Tarif der ESt behandelt.

Der III. Teil ist den finanzwissenschaftlichen Alternativen gewidmet, die namentlich zur zeitlichen Umgrenzung der ESt-Bemessungsgrundlage verfügbar sind. Hier finden auch praktische Erfahrungen Beachtung, die im Verlauf der Geschichte der deutschen und ausländischen Einkommensbesteuerung gemacht worden sind.

Der IV. Teil befaßt sich mit dem Zeitaspekt im Besteuerungsverfahren, wobei zwischen dem Veranlagungs- oder Steuerfestsetzungsverfahren und dem Erhebungs- oder Beitreibungsverfahren unterschieden wird.

Am Schluß der Arbeit steht eine thesenhafte Zusammenfassung der gefundenen Ergebnisse.

# I. TEIL: DIE GRUNDLAGEN DER UNTERSUCHUNG

## A) Die Einkommensteuer als Gegenstand der Untersuchung

### 1. Zur Methode

#### a) Die Einkommensteuer als Gegenstand der Rechtswissenschaft

Gegenstand der Untersuchung ist die ESt. Ihre Erörterung im Blick auf die Rolle der Zeit soll unter juristischen wie ökonomischen Gesichtspunkten erfolgen.

Anlaß zu einer Betrachtung unter juristischem Blickwinkel gibt es deshalb, weil eine Steuer dem Betrachter infolge des rechtsstaatlich bedingten Prinzips der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung letztlich stets in Gestalt eines Steuergesetzes gegenübertreten muß[1]. Die vorliegende Arbeit setzt mit ihren Überlegungen an der Abgabe an, deren Tatbestand durch das EStG 1979[2] umschrieben ist[3]. Sie bezieht aber auch dessen Vorläufer bis zum PrEStG 1891[4] sowie - an einigen Stellen - die entsprechenden Kodifikationen anderer Staaten ein.

---

1) Vgl. Hermann-Wilfried BAYER: Tatbestandsmäßigkeit, HwStR, 2. Aufl. München/Bonn 1981, S. 1404-1408, hier: S. 1404 f.

2) EStG i.d.F. v. 21. 6.1979, BGBl. 1979 I S. 722, zuletzt geändert durch das 2. Haushaltsstrukturgesetz v. 22.12.1981, BGBl. 1981 I S. 1523.

3) Insbesondere nicht behandelt wird also die Körperschaftsteuer als "ESt der juristischen Personen" - so Hermann-Wilfried BAYER: Die Liebhaberei im Steuerrecht - Ein Beitrag zur Lehre vom Steuertatbestand, Tübingen 1981 (kurz zitiert als "Liebhaberei"), S. 108 f. Auch andere rechtlich selbständige Steuern, wie die Erbschaft- und die Lotteriesteuer, die unter ökonomischem Blickwinkel als "Spezial-ESt'n" gelten können - vgl. schon Wilhelm WINKLER: Einkommen, HwStW, 3. Bd., 4. Aufl. Jena 1926, S. 367-400, hier: S. 368 - bleiben im großen und ganzen außer Betracht.

4) PrEStG v. 24. 6.1891, PrGS 1891, S. 175.

Die Interpretation gesetzlicher Vorschriften bildet unbestritten eine der wesentlichsten Aufgaben der Rechtswissenschaft[1]. Diese Aufgabe stellt sich auch der verhältnismäßig jungen Steuerrechtswissenschaft[2]. Sie stellt sich vor allem im Blick auf die ESt, wenn man die Zahl der davon betroffenen Steuerpflichtigen und die Höhe der mit ihr erzielten Staatseinnahmen bedenkt. Die Bedeutung der Steuerrechtswissenschaft für das Verständnis der ESt reicht jedoch über die praxisorientierte Auslegung einzelner Normen hinaus.

Als dogmatische Geisteswissenschaft muß die Steuerrechtswissenschaft das Ziel haben, ihr Normenverständnis auf ein System zu stützen[3]. Bei der Systemfrage geht es um die hinter dem Gesetzeswortlaut stehenden 'Allgemeinen Lehren und Grundsätze'[4].

---

1) Vgl. statt aller Jürgen BAUMANN: Einführung in die Rechtswissenschaft, 4. Aufl. München 1974, S. 1 f.; Karl ENGISCH: Einführung in das juristische Denken, 6. Aufl. Stuttgart 1975, S. 8.

2) Vgl. Hermann MIRBT: Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts, Leipzig/Erlangen 1926, S. 4; Ottmar BÖHLER/ Georg STRICKRODT: Steuerrecht - Grundriß in zwei Bänden, 1. Bd. (Allgemeines Steuerrecht), 3. Aufl. Wiesbaden 1960, S. 30.

3) So für die Rechtswissenschaft allgemein Heinrich HENKEL: Einführung in die Rechtsphilosophie - Grundlagen des Rechts, 2. Aufl. München 1977, S. 1; speziell für die Steuerrechtswissenschaft Hermann-Wilfried BAYER: Das System des Steuerrechts, BB 30. Jg. (1975), S. 569-577.

4) Vgl. das ESt-Recht betreffend: Ders., Die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts, JA 11. Jg. (1979), S. 140-148 und 196-204, hier: S. 141. Zum rechtswissenschaftlichen Systembegriff allgemein Claus-Wilhelm CANARIS: Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, Berlin 1969, insbes. S. 17.

Um das Wesen der vom ESt-Recht normierten Abgabe erfassen zu können, bedarf es infolgedessen der Berücksichtigung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse. Die vorliegende Arbeit stützt sich namentlich auf die von BAYER entwickelte Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes[1], an der sich auch die äußere Gliederung orientiert[2].

Nun wird mitunter den Steuergesetzen und der sich mit ihnen beschäftigenden Steuerrechtswissenschaft eine gewisse Sonderstellung zugesprochen, weil - wie BÖHLER und STRICKRODT es ausdrücken -

> "jede Besteuerungsnorm eine Maßnahme darstellt, die nicht ihrerseits durch die Logik, die Natur der Sache und Gerechtigkeitserwägung vorgebildet ist." 3

Schließlich gebe es keinen Lebenssachverhalt, der als solcher einer Regelung durch Steuergesetze bedürfe; Anlaß für Steuerrechtsnormen sei allein der staatliche Finanzbedarf, der theoretisch aber auch anders befriedigt werden könnte[4]. Insofern bestehe ein wesentlicher Unterschied zwischen Steuergesetzen und Straf- oder Zivilrechtsnormen, denn letztere dienten der Verwirklichung und Erhaltung bestimmter gesellschaftlicher Werte durch Androhung staatlicher Sanktionen[5].

---

1) Vgl. insbesondere BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 7.

2) Vgl. dazu Abschn. I. A) 2.

3) BÖHLER/STRICKRODT, aaO, S. 216.

4) Vgl. auch Hartmut HAHN: Gleichheit und Gleichartigkeit im Steuerrecht - Einige Bemerkungen zu den Zweitwohnungsteuerurteilen des Bundesverwaltungsgerichts, DStR 18. Jg. (1980), S. 215-219, hier: S. 216; ferner Joachim LANG: Systematisierung der Steuervergünstigungen - Ein Beitrag zur Lehre vom Steuertatbestand, Berlin 1974, S. 33 sowie neuerdings Heinrich Wilhelm KRUSE: Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung, in Klaus TIPKE (Hrsg.): Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, Köln 1982, S. 71-83, hier: S. 73-77.

5) Die Herausbildung solcher Werte ist Gegenstand der Rechtsphilosophie. Vgl. etwa Wolfgang FIKENTSCHER: Methoden des Rechts in vergleichender Darstellung, Bd. IV (Dogmatischer Teil), Tübingen 1977, insbes. S. 640.

Wenn diese Auffassung vom Steuerrecht als einem positivistisch geprägten Normengebäude in vollem Umfang zuträfe, so könnte die Ausgestaltung einer bestimmten Steuer, etwa der ESt, nicht weiter als bis zum Akt der Rechtsetzung durch den Gesetzgeber hinterfragt werden. Es wäre im Bereich des Steuerrechts kaum das möglich, was ENGISCH für das Recht allgemein feststellt, wenn er sagt,

> "daß beim Umgang mit dem Gesetz Durchblicke stattfinden auf etwas hinter dem Gesetz Stehendes ... Das Gesetz ist keine in sich ruhende Größe, ... sondern es ist Niederschlag und Ausdruck von Rechtsgedanken, zu denen es immer wieder vorzustoßen gilt, wenn wir das Gesetz richtig verstehen und evtl. auch beschränkend ergänzen und berichtigend handhaben wollen." 1

Eine solche Schlußfolgerung ließe allerdings die Erkenntnisse des zweiten Wissenschaftsbereichs außer Betracht, der sich umfassend mit den Problemen der Besteuerung auseinandersetzt - die Erkenntnisse der Wirtschaftswissenschaft[2].

---

1) ENGISCH, Einführung in das juristische Denken, aaO, S. 180.

2) In der Tat meint LANG, aaO, S. 21: "Im Gegensatz zur finanzwissenschaftlichen Betrachtungsweise ist die rechtswissenschaftliche doch primär dem de facto vorhandenen Rechtsstoff gewidmet, d.h. die rechtswissenschaftliche Aufgabe setzt sich in erster Linie mit der vorhandenen Rechtsordnung auseinander."

b) Die Einkommensteuer
als Gegenstand der Wirtschaftswissenschaft

Die ESt bildet nicht nur den Gegenstand der Steuerrechtswissenschaft, sondern vor allem auch den der Wirtschaftswissenschaft mit ihren Zweigen der Finanzwissenschaft[1] und der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre[2].

Nun sind der Ökonomie[3] allgemein andere Aufgaben gesetzt als der Rechtswissenschaft, weshalb sie sich auch Methoden bedient, die von den juristischen abweichen[4]. Im Bereich der Finanzwissenschaft geht es insbesondere um gesamtwirtschaftliche Wirkungen der öffentlichen Einnahmen- und Ausgabenwirtschaft[5], wobei die ESt als traditionelle Haupteinnahmequelles des Staates

---

1) Vgl. statt aller Rolf PEFFEKOVEN: Einführung in die Grundbegriffe der Finanzwissenschaft, Darmstadt 1976, insbes. S. 62 f.

2) Vgl. statt aller Günter WÖHE: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1. Bd. (Grundlagen - Der Einfluß der Besteuerung auf das Rechnungswesen des Betriebes), 5. Aufl. Wiesbaden 1978, S. 71 ff.

3) 'Ökonomie' wird hier synonym zu 'Wirtschaftswissenschaft' verwendet. Zur Abgrenzung vom Erkenntnisgegenstand 'Wirtschaft' zieht Christoph ZÖPEL: Ökonomie und Recht - Ein wissenschaftshistorischer und wissenschaftstheoretischer Beitrag zum Verhältnis von Wirtschafts- und Rechtswissenschaften, Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1974, S. 9 ff. es vor, von 'Ökonomik' zu sprechen.

4) Vgl. Klaus CHMIELEWICZ: Forschungskonzeptionen der Wirtschaftswissenschaft, 2. Aufl. Stuttgart 1979, S. 18 ff., insbes. S. 31-33, zum Charakter der Wirtschaftswissenschaft und ihrer Zweige als Erfahrungswissenschaft.

5) Vgl. statt aller Konrad LITTMANN: Problemstellung und Methoden der heutigen Finanzwissenschaft, HdF Bd. I, 3. Aufl. Tübingen 1977, S. 99-123, hier: S. 100 ff.

besonderes Augenmerk verdient[1]. Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre befaßt sich hingegen damit, die Beeinflussung unternehmerischer Entscheidungen und des Rechnungswesens durch die Besteuerung zu analysieren, woraus u.U. Folgerungen für eine zweckmäßige Gestaltung der Steuergesetze gezogen werden können[2]. Da sich aber die ESt, wie noch genauer zu zeigen sein wird, nicht direkt gegen Betriebe, sondern gegen einzelne Wirtschaftssubjekte richtet, besteht zu ihrer Berücksichtigung im Rahmen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ein mehr mittelbarer Anlaß[3].

Die folgende Untersuchung fußt neben rechtlichen auf ökonomischen, insbesondere finanzwissenschaftlichen Überlegungen. Betrachtet man nämlich die Beziehungen zwischen Wirtschafts- und Rechtswissenschaft näher, so scheint die Hoffnung begründet, daß ein Zusammenwirken von Erkenntnissen aus beiden Bereichen dazu beiträgt, eine Analyse der ESt über die Grenzen des positiv gesetzten Rechts hinaus zu ermöglichen, ohne daß dabei der Realitätsbezug verlorenginge[4].

---

1) Allerdings erscheint die lange Zeit gängige Einschätzung der ESt als 'Zentralsonne des Steuersystems' heute übertrieben; vgl. Willi ALBERS: Einkommensbesteuerung - I. Einkommensteuer, HdWW 2. Bd., Stuttgart/New York/Tübingen/Göttingen 1980, S. 189-218, hier: S. 192.

2) Vgl. statt aller WÖHE, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, aaO, S. 7 f.

3) Ebenda, S. 71 ff.

4) So auch LANG, Systematisierung der Steuervergünstigungen, aaO, S. 21.

c) Die Einkommensteuer im
Schnittfeld von Wirtschafts- und Rechtswissenschaft

Schon die Höhe des Aufkommens aus der ESt unterstreicht für ihren Fall ein Postulat, das COING allgemein für Wirtschafts- und Rechtswissenschaft aufstellt: Daß es sich um zwei Wissenschaftsgebiete handelt, die zwar nach ihren Zielen und Methoden verschieden sind, deren Erkenntnisgegenstände jedoch ein Zusammenwirken beider wünschenswert erscheinen lassen[1]. STAMMLER scheint noch weitergehen zu wollen, wenn er meint, daß es kaum genüge, zwischen Recht und Wirtschaft eine bloß "verwandtschaftliche und nachbarliche Zusammengehörigkeit" zu sehen[2]. Es handle sich bei beiden nämlich nicht um

> "zwei selbständige, einander gegenüberstehende Objekte ..., sondern nur (um) zwei notwendig verbundene Elemente eines und desselben Gegenstandes" 3,

---

1) Vgl. Helmut COING: Wirtschaftswissenschaften und Rechtswissenschaften, in Ludwig RAISER/Heinz SAUERMANN/Erich SCHNEIDER (Hrsg.): Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft, Soziologie und Statistik, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. Bd. 33, Berlin 1964, S. 1-7, hier: S. 1. Zur Verselbständigung der rechtlichen, wirtschaftlichen und sozial-ethischen Disziplinen im Laufe der Lehrgeschichte ZÖPEL, aaO, S. 52 ff.; ferner Otto VEIT: Wirtschaftswissenschaften und Rechtswissenschaft, Bemerkungen zu COING, in RAISER/SAUERMANN/E. SCHNEIDER, aaO, S. 8-11, hier: S. 8.

2) Vgl. Rudolf STAMMLER: Wirtschaft und Recht nach der materialistischen Geschichtsauffassung - Eine sozialphilosophische Untersuchung, 5. Aufl. Berlin/Leipzig 1924, S. 211.

3) Ebenda, S. 212 f.

der allenfalls in "ordnende Form" und "geregelte Materie" aufgespalten werden könne[1].

Zur Konkretisierung dieser sehr abstrakten Aussage sollen im folgenden Berührungspunkte herausgegriffen werden, die Vertreter beider Disziplinen zwischen den Erkenntnisgegenständen der Wirtschafts- und der Rechtswissenschaft vor allem auf dem Gebiet der Besteuerung sehen. Mit BUCHANAN lassen sich in diesem Zusammenhang vom ökonomischen Standpunkt aus grundsätzlich 'spillout'- und 'spillin'-Effekte unterscheiden[2]. 'Spillout'-Effekte beantworten nach BUCHANAN die Frage, was die Ökonomie für eine Nachbarwissenschaft wie die Jurisprudenz leisten kann; 'Spillin'-Effekte liegen umgekehrt dann vor, wenn juristische Erwägungen einen wirtschaftswissenschaftlichen Erkenntnisfortschritt bewirken.

(1) 'Spillout'-Effekte

'Spillout'-Effekte der Ökonomie auf die Rechtswissenschaft treten erstens auf, wenn wirtschaftliche Sachverhalte den Gegenstand der juristischen Regelbildung darstellen[3].

---

1) Vgl. STAMMLER, Recht und Wirtschaft, aaO, S. 211, 214 und 298. In neuerer Zeit Peter RAISCH/Karsten SCHMIDT: Rechtswissenschaft und Wirtschaftswissenschaften, in Dieter GRIMM (Hrsg.): Rechtswissenschaft und Nachbarwissenschaften, 1. Bd., 2. Aufl. München 1976, S. 143-167, die auf S. 151 von einem Verhältnis "gegenseitiger Durchdringung" sprechen.

2) Vgl. James McGill BUCHANAN: Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zu ihren Nachbardisziplinen, in Reimut JOCHIMSEN/Helmut KNOBEL (Hrsg.): Gegenstand und Methoden der Nationalökonomie, Köln 1971, S. 88-105, hier: S. 91 f.

3) Vgl. COING, aaO, S. 2; RAISCH/SCHMIDT, aaO, S. 158. Ferner Ernst-Joachim MESTMÄCKER: Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft im Aktienrecht, in RAISER/SAUERMANN/E. SCHNEIDER, aaO, S. 103-119, hier: S. 105.

Solche Tatsachen sind oftmals nur dadurch zutreffend zu würdigen, daß gesamt- oder einzelwirtschaftliche Zusammenhänge beachtet werden[1]. Das Steuerrecht liefert hierfür ein geradezu klassisches Beispiel, wie Klaus VOGELs rhetorische Frage zeigt:

> "... was wäre der Steuerrechtler ohne die Ergebnisse der Finanzwissenschaft oder der betrieblichen Steuerlehre?" 2

Die sog. 'wirtschaftliche Betrachtungsweise' stellt seit langem einen festen Bestandteil steuerrechtlicher Auslegungsmaximen dar[3]; allerdings besteht hinsichtlich der methodischen Konsequenzen für den Juristen keine endgültige Klarheit[4]. Für die eine Seite mit dem Bundesfinanzhof (BFH) an der Spitze impliziert die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht in jedem Fall eine spezifisch wirtschaftswissenschaftliche Methode, sondern lediglich die Möglichkeit - nicht die Verpflichtung - zur Nutzanwendung wirtschaftswissenschaftlicher Erkenntnisse bei der Rechtsfindung. Für die Vertreter dieser Auffassung ist die Gesetzesauslegung als rein juristisches Feld von der ökonomisch beeinflußten Beweiswürdigung zu unterschei-

---

1) So auch Rüdiger ZUCK: Wirtschaftsverfassung und Stabilitätsgesetz, München 1975, S. 106 ff.

2) Klaus VOGEL: Die Besonderheit des Steuerrechts, DStZ A 65 . Jg. (1977), S. 5-12, hier: S. 8.

3) Sie war bis 1977 durch § 1 Abs. 2 und 3 StAnpG kodifiziert. Vgl. dazu bspw. BFH Urt.v.26. 6.1962, BFHE 75, 366/372 betr. die Beurteilung der Verhältnisse einer Kapitalgesellschaft. Zur ESt: BFH Urt. v.13.12.1960, BFHE 72, 339 ff.

4) Vgl. Walter HÖBSCHMANN: Die Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in Gerhard THOMA (Hrsg.): Gegenwartsfragen des Steuerrechts - Festschrift für Armin SPITALER, Köln 1958, S. 107-124, hier: S. 111 f. und S. 114. Ferner - für das schweizerische Steuerrecht - die Übersicht bei Lorenz SCHMIDLIN: Das Prinzip der Periodizität der Gewinnbesteuerung, St. Gallener Diss., Zürich 1956, S. 2 (dort Fn. 1).

den[1]. Dem stellt neuerdings vor allem Dieter SCHNEIDER auf der anderen Seite die Meinung entgegen, zumindest für einige Teilbereiche könne eine Trennlinie zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise als juristischer Methode und insbesondere betriebswirtschaftlicher Betrachtung zweckmäßigerweise nicht gezogen werden[2].

Im Rahmen dieser Arbeit wird sich noch ergeben, daß das ESt-Recht eines der Rechtsgebiete ist, bei denen es am meisten um "die Erforschung der Lebenslagen und Lebensbedürfnisse"[3] geht, in denen sich die Rechtswissenschaft von der Wirtschaftswissenschaft Aufklärung darüber geben lassen kann, "was 'über die Natur der Sache' zu wissen ist"[4].

Ein zweiter 'Spillout'-Effekt im Sinne von BUCHANAN, den die Rechts- von der Wirtschaftswissenschaft erlangen kann,

---

1) Vgl. etwa RAISCH/SCHMIDT, aaO, S. 153; ferner Heinrich BEISSE: Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, BB 30. Jg. (1980), S. 637-646.

2) Vgl. Dieter SCHNEIDER: Bilanzrechtsprechung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, BB 30. Jg. (1980), S. 1225-1232, insbes. S. 1225 f. und 1231 f. Unklarer Klaus TIPKE: Über die Gleichartigkeit von Steuern, StuW 52. (5.) Jg. (1975), S. 242-251, hier: S. 245. SCHNEIDER setzt neuerdings eine 'ökonomische Analyse des Rechts' an die Stelle der herkömmlichen 'wirtschaftlichen Betrachtungsweise'; vgl. Ders., Rechtssichere Gesetzesanwendung und Steuerplanung - Ein Beitrag zur ökonomischen Analyse des Rechts, in TIPKE (Hrsg.): Grenzen der Rechtfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, aaO, S. 85-98, insbes. S. 92 ff.

3) So MESTMÄCKER, aaO, S. 104 f.

4) So VEIT, aaO, S. 9 f. - Unter der 'Natur der Sache' wird juristisch heute allgemein das verstanden, was dazu schon Heinrich DERNBURG: Pandekten, 1. Bd., 1. Aufl. Berlin 1884, S. 86 sagt: "Die Lebensverhältnisse tragen, wenn auch mehr oder weniger entwickelt, ihr Maß und ihre Ordnung in sich. Diese den Dingen innewohnende Ordnung nennt man Natur der Sache." Dazu eingehend Gustav RADBRUCH: Die Natur der Sache als juristische Denkform, Darmstadt 1964, insbes. S. 5-40.

beruht darauf, daß juristische Normen in Reaktion auf ökonomische Prozesse entstehen, so daß die ratio legis nur in Kenntnis wirtschaftswissenschaftlicher Funktionszusammenhänge verständlich wird[1]. Dieser Effekt läßt sich besonders deutlich bei der historischen Entwicklung des deutschen ESt-Rechts beobachten[2].

In ähnlicher Weise erschließen sich Rechtsregeln, die auf einer bestimmten wirtschaftspolitischen Konzeption fußen. Zwar lenkt ein Steuergesetz das Verhalten von Wirtschaftssubjekten bei der Auswahl von Entscheidungsalternativen nicht direkt; der beachtliche indirekte Einfluß über eine Abwandlung der Bedingungen, unter denen sich die Wahl vollzieht, ist jedoch weitgehend anerkannt[3]. Speziell die ESt wird üblicherweise nicht unter die Ordnungs- oder Lenkungssteuern eingereiht, bei denen der fiskalische Zweck hinter wirtschaftspolitischen Zielen zurück-

---

1) So z. B. Reiner SCHMIDT: Wirtschaftspolitik und Verfassung -Grundprobleme, Baden-Baden 1971, S. 86 f.

2) Vgl. etwa Erich LOITLSBERGER: Die Zusammenarbeit zwischen Betriebswirtschaftslehre und Recht, dargestellt am Beispiel der Entwicklung des steuerrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Gewinnbegriffs, in RAISER/SAUERMANN/E. SCHNEIDER, aaO, S. 154-171; ferner Abschn. II.D) 2. dieser Arbeit.

3) Zu den nichtfiskalischen Zwecken der Besteuerung aus finanzwissenschaftlicher Sicht schon Dora SCHMIDT: Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung - Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik, Tübingen 1926, insbes. S. 3-40.
Zur Charakterisierung der Lenkungsfunktionen aus rechtlicher Sicht Hermann-Wilfried BAYER: Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch Steuerbefreiungen, StuW 49. (2.) Jg. (1972), S. 149-156, insbes. S. 152 f.

tritt. Finanzwissenschaftler melden jedoch seit einiger Zeit grundsätzliche Bedenken an, ob bei Steuern überhaupt ein Einnahmezweck noch isoliert herausgehoben werden könne[1]. Die fiskalische Seite erscheint ihnen allenfalls als "abgeleiteter, sekundärer" Zweck der Besteuerung[2]. Auch wenn man in der Gewichtung nicht so weit gehen will, stellt sich das Steuerrecht - und damit auch das ESt-Recht - als ein Teil der Rechtsordnung dar, mit dem das Wirtschaftsleben wirkungsvoll nach bestimmten Grundsätzen gestaltet werden kann[3], wobei die Erkenntnisse der Wirtschaftswissenschaft eine elementare Rolle spielen[4]. Welche Grundsätze die Träger der Finanz- oder enger: der Steuerpolitik im einzelnen verfolgen sollen, kann genausowenig aus dem Wesen der Finanzpolitik hergeleitet werden wie die von der Rechtsordnung zu schützenden Werte sich rational gewinnen lassen[5]. Hier müssen Werturteile exogen vorgegeben und als solche kenntlich gemacht werden [6].

---

1) So Konrad LITTMANN: Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in Heinz HALLER u.a. (Hrsg.): Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus - Fritz NEUMARK zum 70. Geburtstag, Tübingen 1970, S. 113-134, insbes. S. 126 ff.; ferner Manfred ROSE: Das fiskalische Ziel der Besteuerung, Kyklos 26. Jg. (1973), S. 815-840, insbes. S. 815 f. und 838 f. Dagegen aus juristischer Sicht K. VOGEL, aaO, S. 8 (mit Fn.34).

2) Vgl. Jürgen PAHLKE: Steuerpolitische Grundfragen, FA N.F. 28. Jg. (1969), S. 42-54, hier: S. 49 und 52.

3) So COING, aaO, S. 6; K. VOGEL, aaO, S. 5.

4) Vgl. BUCHANAN, aaO, S. 96 f.

5) Vgl. PAHLKE, Steuerpolitische Grundfragen, aaO, S. 49 mit FIKENTSCHER, aaO, S. 640.

6) Zur diesbezüglichen Berührung von Rechts- und Wirtschaftswissenschaft ZÖPEL, aaO, S. 134, 195 und 219. Speziell zum Erkenntnisgegenstand 'Steuern' Rolf GRABOWER: Die ethische Betrachtungsweise im Steuerrecht, StuW 12. Jg.(1933) I, Sp. 49-Sp. 80, insbes. Sp. 52-Sp. 60.
Als Beispiel für die Beeinflussung der Rechts- und der Wirtschaftswissenschaft durch weltanschauliches (hier nationalsozialistisches) Gedankengut vgl. Giorgio DEL VECCHIO: Volkswirtschaftslehre und Rechtswissenschaft, ZfNÖuSt 143. Jg. (1936), S. 274-304, mit 'Anmerkung der Schriftleitung' auf S. 274.

Eine dritte Gruppe von 'Spillout'-Effekten geht mit dem Umstand einher, daß Rechtsvorschriften oft genug ökonomische Konsequenzen nach sich ziehen: Infolgedessen kann wirtschaftswissenschaftlichen Oberlegungen eine wesentliche Rolle bei juristischen Reformüberlegungen zufallen[1]. Solche Reformbestrebungen sind im ESt-Recht von seinen Anfängen an[2] ständig im Gespräch gewesen[3].

(2) 'Spillin'-Effekte

BUCHANAN's Begriff der 'Spillin'-Effekte bildet nichts anderes als die Kehrseite zu den eben erörterten Beziehungen[4] - 'Spillins' und 'Spillouts' wirken stets im gegenseitigen Wechsel, so daß die hier vorgenommene, darstellerisch notwendige Trennung ihnen nicht ganz gerecht zu werden vermag.

Erstens können juristische Gesichtspunkte für den wirtschaftswissenschaftlichen Erkenntnisvorgang zu berücksichtigen sein, soweit das Recht dem Wirtschaftsleben Daten setzt[5].

---

1) Vgl. COING, aaO, S. 2 und 7; WÖHE, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, aaO, S. 8.

2) Als Anfang des modernen deutschen ESt-Rechts wird in dieser Arbeit das PrEStG 1891 und - reichseinheitlich - das EStG 1920 betrachtet. Vgl. auch Bernhard GROSSFELD: Die Einkommensteuer - Geschichtliche Grundlagen und rechtsvergleichender Ansatz, Tübingen 1981, S. 26-50.

3) Vgl. nur BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (Hrsg.): Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des BdF Heft 17, Bonn 1971, Tz. II 1 f.

4) Vgl. BUCHANAN, aaO, S. 99 f.

5) Vgl. R. SCHMIDT, aaO, S. 87; ferner Elisabeth LIEFMANN-KEIL: Zu den Wechselbeziehungen zwischen Rechtswissenschaft und Wirtschaftswissenschaft (Wechselbeziehungen zwischen öffentlichem Recht und Wirtschaftswissenschaft), in RAISER/SAUERMANN/E. SCHNEIDER, aaO, S. 181-188, hier: S. 181.

Diese Daten - und ihre Änderungen - sind bei der Erforschung ökonomischer Kausalzusammenhänge zu berücksichtigen, wenn der Realitätsbezug nicht zu stark eingeschränkt werden soll[1]. Die Untersuchung der Auswirkungen des geltenden Steuerrechts stellt anerkanntermaßen eine der Hauptaufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre dar[2]. Hinsichtlich der Finanzwissenschaft sind die Meinungen nicht ganz so einhellig, wie eine Äußerung von LANG erkennen läßt, der als Steuerjurist meint:

> "Daß die Finanzwissenschaft nicht den von ihr erstrebten Einfluß erzielt hat, mag daran liegen, daß sie zu wenig vom Boden des geltenden Rechts argumentiert, mithin einen zu großen Teil des Rechtsstoffs verwirft." 3

In jüngerer Zeit wird versucht, die wirtschaftlichen Implikationen von Rechtsnormen mit einer 'Ökonomischen Analyse des Rechts' zu erfassen[4], wobei bislang allerdings kaum

---

1) Im Vorgriff auf das Zeitproblem sei hier nur angemerkt, daß zu den beachtenswerten Daten auch die "gesetzliche Aufteilung der Zeit" gehört - vgl. Fritz NEUMARK: Planung in der öffentlichen Finanzwirtschaft, in Erich SCHNEIDER (Hrsg.): Rationale Wirtschaftspolitik und Planung in der Wirtschaft von heute, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. Bd. 45, Berlin 1967, S. 173-205, hier: S. 176 ff. So auch Elisabeth LIEFMANN-KEIL: Intertemporale Spillovereffekte und öffentlicher Haushalt, in HALLER u.a., Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, aaO, S. 483-510, hier: S. 483.

2) Vgl. statt aller WÖHE, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, aaO, S. 8.

3) LANG, Systematisierung der Steuervergünstigungen, aaO, S. 21.

4) Als grundlegend gilt Richard A. POSNER: Economic Analysis of Law, 2nd ed. Boston/Toronto 1977 (zur Besteuerung insbes. chap. IV). Vgl. ferner Heinz-Dieter ASSMANN/Christian KIRCHNER/Erich SCHANZE: Ökonomische Analyse des Rechts, Kronberg/Ts. 1978. Hans-Günter KRÜSSELBERG: Wirtschaftswissenschaft und Rechtswissenschaft, in GRIMM (Hrsg.), aaO, S. 168-192, nähert sich auf S. 185 diesem Ansatz, wenn er Rechtsnormen als "öffentliche Güter" charakterisiert, weil der davon Betroffene andere nicht von ihrer Anwendung ausschließen kann.

Probleme der Besteuerung zur Diskussion standen[1]. Die vorliegende Arbeit erhebt nicht den Anspruch, diese Lücke für das ESt-Recht auszufüllen. Sie versucht eher, eine Anregung von BÖHLER/STRICKRODT aufzugreifen und das positive Steuerrecht als eine ökonomische Erkenntnisquelle nutzbar zu machen, indem

> "die in Gesetzen, Verordnungen, namentlich aber auch in finanzgerichtlichen Entscheidungen zu Tage tretenden höchst ergiebigen Aufschlüsse über das tatsächliche Wirtschaftsgeschehen" 2

verwertet werden. Dazu greift sie in erster Linie auf Entscheidungen des höchsten deutschen Steuergerichts, des BFH, zurück.

Der zweite 'Spillin'-Effekt der Rechts- auf die Wirtschaftswissenschaft beruht auf der Eignung von Rechtsnormen als Instrumenten der Wirtschaftspolitik[3]: Auch bei der wirtschaftswissenschaftlichen Ziel-Mittel-Analyse können deshalb juristische Aspekte einzubeziehen sein[4]; das Recht - und insbesondere das Steuerrecht - ist alles andere als neutral in bezug auf ökonomische Allokations-, Distributions- oder Stabilisierungs-

---

1) Vgl. bedauernd Richard A. POSNER: Recht und Ökonomie - Eine Einführung, in ASSMANN/KIRCHNER/SCHANZE, aaO, S. 93-112, hier: S. 103. Ebenso Erich SCHANZE: Ökonomische Analyse des Rechts in den USA - Verbindungslinien zur realistischen Tradition, in ASSMANN/KIRCHNER/SCHANZE, aaO, S. 3-19, hier: S. 15. Neuerdings jedoch D. SCHNEIDER, Rechtssichere Gesetzesanwendung und Steuerplanung, aaO, passim. Ansonsten werden vorwiegend Haftpflichtfragen behandelt.

2) BÖHLER/STRICKRODT, aaO, S. 32.

3) Vgl. dazu Christian KIRCHNER: Ökonomische Analyse des Rechts, Interdisziplinäre Zusammenarbeit von Ökonomie und Rechtswissenschaft, in ASSMANN/KIRCHNER/SCHANZE, aaO, S. 75-91, insbes. S. 76 und 80.

4) Daß wirtschaftspolitische Maßnahmen zu ihrer Umsetzung Bestandteil der Rechtsordnung werden müssen, bezeichnet ZÖPEL, aaO, S. 9 treffend als schon fast triviale Aussage.

ziele[1].

(3) Schlußfolgerungen

Angesichts der engen Verzahnung, die namentlich im Blick auf Probleme der Besteuerung zwischen den beteiligten wirtschafts- und rechtswissenschaftlichen Disziplinen festzustellen ist, verwundert es nicht, daß gerade hier ein Zusammenwirken unter der übergreifenden Bezeichnung 'Steuerwissenschaften' gefordert wird[2]. Im Plural dieser Charakterisierung kommt bereits zum Ausdruck, daß damit nicht etwa die Schaffung einer neuen Wissenschaft gemeint ist[3]. Vielmehr sollen die mit den unterschiedlichen Methoden der verschiedenen Wissenschaften gefundenen Ergebnisse nur gemeinsam zur Erhellung eines bestimmten Problemfeldes nutzbar gemacht werden[4]. Das entspricht auch den Bedürfnissen der finanzpolitischen Praxis, wie BÖHLER/STRICKRODT betonen:

> "Finanzwissenschaftliche und steuerrechtliche Erwägungen sind in der praktischen Finanzpolitik nicht voneinander zu trennen. Sie haben sich bei der Lösung der insgesamt

---

1) Vgl. KROSSELBERG, aaO, S. 188.

2) So Gerd ROSE: Steuerberatung und Wissenschaft, StbJb. 21. Jg. (1969/70), S. 31-70, insbes. S. 54 f.; ders.: Was heißt und zu welchem Ende studiert man Steuerwissenschaften?, DStZ A 64. Jg. (1976), S. 174-181.

3) So schon grundsätzlich zur Kooperation von Wirtschafts- und Rechtswissenschaft Franz BÖHM/Walter EUCKEN/Hans GROSSMANN-DOERTH: Einleitung zu Franz BÖHM: Die Ordnung der Wirtschaft als geschichtliche Aufgabe und rechtsschöpferische Leistung, Stuttgart/Berlin 1937, S. XXI. Vgl. zur interdisziplinären Forschung überhaupt Erich KOSIOL/Norbert SZYPERSKI/Klaus CHMIELEWICZ: Zum Standort der Systemforschung im Rahmen der Wissenschaften, ZfbF N.F. 17. Jg. (1965), S. 337-378, hier:S.353 f.

4) Vgl. Günther JAHR: Funktionsanalyse von Rechtsfiguren als Grundlage einer Begegnung von Rechtswissenschaft und Wirtschaftswissenschaft, in RAISER/SAUERMANN/E. SCHNEIDER, aaO, S. 14-26, insbes. S. 14 f.

> und im Einzelfall anstehenden Aufgaben
> gegenseitig zu ergänzen." 1

Die vorliegende Arbeit unternimmt einen Versuch in dieser Richtung, ohne die damit naturgemäß verbundenen Schwierigkeiten zu verkennen[2]. Die Hemmnisse scheinen aber gerade für den Bereich der Besteuerung nicht von vornherein unüberwindlich zu sein[3].

## 2. Zum Aufbau:
## Die Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes

Die nachfolgenden Überlegungen zur zeitlichen Dimension der ESt gliedern sich nach den Komponenten Steuersubjekt, Steuergegenstand, Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz, wie sie BAYER mit seiner Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes voneinander abgrenzt und zueinander in Beziehung setzt[4]. An diesen vier 'Stufen', zu denen noch die'Vorstufe' des Anwendungstatbestandes tritt[5], läßt sich exemplarisch verdeutlichen, was NEUMARK vom "Wesen der Besteuerung" sagt:

> "Die Steuer wird sich dem Juristen ...
> anders als dem Finanz- oder Wirtschafts-
> theoretiker, diesem wiederum anders als
> dem Politiker oder Soziologen darstellen.

---

1) BÖHLER/STRICKRODT, aaO, S. 29.

2) Vgl. zu den Gründen der "ambivalenten Beurteilung" interdisziplinärer Ansätze ZÖPEL, aaO, S. 11 ff. (m.w.N.).

3) Denn besonders hier sind die traditionellen Wissenschafts-'grenzen' fließend geworden - vgl. G. ROSE, Steuerberatung und Steuerwissenschaft, aaO, S. 54.

4) Vgl. zur Übersicht BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 7 ff.

5) Dazu BAYER, Die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts, aaO, S. 142 f.

> Trotz aller derartigen Nuancierungen aber wird jede sachgerechte und in diesem Sinne 'richtige' Definition der Besteuerung alle die Elemente zum Ausdruck bringen müssen, die in ihrem charakteristischen Zusammenspiel das Wesen der als 'Steuern' bekannten Abgaben ausmachen." 1

Die genannten Tatbestandselemente sind allesamt sowohl der Steuerrechtswissenschaft als auch der Wirtschafts-, namentlich der Finanzwissenschaft geläufig. BAYER nimmt die Theoriebildung jedoch zur Lösung einer spezifisch juristischen Aufgabenstellung vor[2], so daß seine begrifflichen Abgrenzungen nicht ohne weiteres auf ökonomische Erwägungen übertragen werden können. Nähere Erläuterungen sind deshalb zur Vermeidung bloß terminologisch bedingter Mißverständnisse notwendig[3].

a) Vorstufe: Der Anwendungstatbestand

ESt, genauer: Ein staatlicher ESt-Anspruch darf in einem Rechtsstaat nur entstehen, wenn die Voraussetzungen hierfür in einem Gesetz umschrieben sind (sog. Entstehungstatbestand) und im Einzelfall tatsächlich vorliegen[4]. Wie sich von selbst versteht, kann der ESt-Rechtsanwender nicht jeden Lebenssachverhalt auf seine tatbestandsmäßige Relevanz hin überprüfen: Es müssen

---

1) Fritz NEUMARK: Vom Wesen der Besteuerung, in Ders., Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961, S. 335-348, hier: S. 335.

2) Nämlich zu Zwecken rechtswissenschaftlicher Systematisierung; vgl. BAYER, Das System des Steuerrechts, aaO, S. 575 f. ; Ders., Liebhaberei, aaO, S. 6.

3) Solche Mißverständnisse enthält z. B. Fritz NEUMARK: Betrachtungen zur steuerrechtlichen Liebhaberei - Zu Hermann-Wilfried BAYER: Die Liebhaberei im Steuerrecht, FA N.F. 40. Jg. (1982), S.150-154.

4) Vgl. BAYER, Tatbestandsmäßigkeit, aaO, S. 1404.

Anhaltspunkte dafür gegeben sein, ob eine Anwendung des ESt-Rechts überhaupt in Frage kommt[1]. Diese Anhaltspunkte finden sich nach BAYER in einem dem eigentlichen Entstehungstatbestand vorgelagerten Anwendungstatbestand, der die Voraussetzungen für eine 'unbeschränkte' und eine 'beschränkte' ESt-Pflicht enthält[2].

Das Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht, m.a.W.: die Existenz eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland[3], löst die Anwendbarkeit des est-rechtlichen Regel-Entstehungstatbestandes[4] aus; die Verwirklichung der beschränkten Steuerpflicht durch Ausüben einer Erwerbstätigkeit im Inland[5] führt zur Anwendbarkeit eines Sonder-Entstehungstatbestandes[6]. In beiden Fällen werden räumliche Kriterien zur Bedingung gemacht. Das räumliche Moment ist auch kennzeichnend für die mit dem Anwendungstatbestand zusammenhängenden Probleme der internationalen Doppelbesteuerung, wie sie

---

1) Vgl. Hermann-Wilfried BAYER: Grundbegriffe des Steuerrechts, Eine Einführung für Studenten der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften, JA-Sonderheft 15, Berlin 1977, Tz. 19. Dabei scheint es ein unauflösbares logisches Problem darzustellen, daß die Frage nach der Anwendbarkeit 'überhaupt' einen Vorgriff auf das darstellt, 'was' überhaupt angewendet werden soll. V. a. LANG, aaO, S. 30, verneint deshalb wohl die Isolierbarkeit eines eigenständigen Anwendungstatbestandes.

2) Vgl. § 1 Abs. 1 und 3 EStG (Ohne Jahreszusatz ist grundsätzlich das EStG 1979 gemeint!); dazu BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Bogen 9.

3) Vgl. den Wortlaut des § 1 Abs. 1 EStG.

4) Gemäß §§ 2 bis 46a EStG.

5) So BAYERs Auslegung des § 1 Abs. 3 EStG ("inländische Einkünfte") - vgl. BAYER, Die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts, aaO, S. 142.

6) Gemäß §§ 49 bis 50a EStG.

Juristen[1] und Ökonomen[2] gleichermaßen beschäftigen. Auf der Ebene des Anwendungstatbestandes drängt sich die Frage nach dem zeitlichen Pendant zu all diesen Problemen geradezu auf. Ihr soll im Kapitel II.B) nachgegangen werden.

b) Erste Stufe: Das Einkommensteuer-Subjekt

Unterstellt man - wie es auch durchweg in der vorliegenden Untersuchung geschieht - das Vorliegen der unbeschränkten ESt-Pflicht, so gelangt man zur Prüfung des ersten Merkmals innerhalb des eigentlichen Entstehungstatbestandes, zur Prüfung des Steuersubjekts. Dabei handelt es sich deshalb um die erste (logische) Stufe, weil die Erörterung aller weiteren Tatbestandsmerkmale nur in Betracht kommt, sofern die Existenz eines Steuersubjekts bejaht wird[3].

Aus der Umschreibung des Steuersubjekts ergeben sich allgemein diejenigen Eigenschaften, die eine Person besitzen muß, damit ihr gegenüber ein staatlicher Steueranspruch überhaupt entstehen kann[4].

---

1) Vgl. z.B. Hermann-Wilfried BAYER: Das Völkerrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - Zugleich ein Beitrag zu den Grundbegriffen des sog. Internationalen Steuerrechts, StuW 58. (11.) Jg. (1981), S. 61-75, insbes. S. 66 und 72 f.

2) Vgl. z.B. Horst A. VOGEL: Steuertechnik und Steuerverwaltung, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 267-315, insbes. S. 278 f.

3) Vgl. BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 8.

4) Vgl. ders., Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Tz. 37 ff. Der Begriff des 'Steuersubjekts' muß namentlich von dem des 'Steuerschuldners' (als der Person, der gegenüber bereits ein Steueranspruch enstanden ist ) und des 'Steuerträgers' oder '-destinatärs' (als der Person, die eine Steuerlast wirtschaftlich zu tragen hat) abgegrenzt werden. An gebotener Stelle werden in dieser Arbeit auch noch die Unterschiede zum 'Steuerhaftenden' hervorgehoben. Synonym kann die Subjekteigenschaft allenfalls als 'persönliche Steuerpflicht' umschrieben werden.

Die ESt soll der herrschenden steuerjuristischen[1] und finanzwissenschaftlichen[2] Auffassung zufolge nach Maßgabe individueller Leistungsfähigkeit erhoben werden und nicht überwälzbar sein. Ohne schon etwas über den Bedeutungsinhalt des Leistungsfähigkeitsbegriffs[3] auszusagen, kann dem ESt-Subjekt jedenfalls die Rolle des Trägers est-lich zu erfassender Leistungsfähigkeit zugesprochen werden.

Aus streng ökonomischer Sicht ist der Mensch als Wirtschaftssubjekt der einzig mögliche Träger steuerlicher Leistungsfähigkeit[4] - wie immer man diesen Begriff auch ausfüllen mag . Der Mensch gilt ebenfalls für den Juristen "als der natürliche Anknüpfungspunkt der Besteuerung"[5]. Das ESt-Recht wird beiden Standpunkten in besonderem Maße gerecht, da es die einzige Steuer normiert, deren Subjekt ausschließlich die

---

1) Vgl. statt aller Klaus TIPKE: Steuerrecht - Ein systematischer Grundriß, 8. Aufl. Köln 1981, S. 23 f. und S. 142.

2) Vgl. statt aller Fritz NEUMARK: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, insbes. S. 127 und 135 f.
Kritisch zur Operationalisierbarkeit des Begriffs der 'Leistungsfähigkeit jedoch K. LITTMANN, Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, aaO, passim; sowie PAHLKE, Steuerpolitische Grundfragen, aaO, insbes. S. 46.

3) Zur Übersicht Dieter SCHNEIDER: Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Vermögensbesteuerung, FA N.F. 37. Jg. (1979), S. 26-49.

4) Vgl. statt aller Ders., Körperschaftsteuer, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 509-563, hier: S. 513.

5) So etwa Armin EBERT: Die Aenderung des Steuerabschnittes und ihre Behandlung nach dem Einkommen-, Körperschafts- (sic!) und Umsatzsteuer-Gesetz, Diss. Göttingen 1932, S. 16.

natürliche Person - und zwar ohne jede Ausnahme - bildet[1]. Die mit ihr zusammenhängenden zeitlichen Probleme werden im Kapitel II. C) erörtert.

Nun sagt die Existenz einer (im Inland wohnenden) natürlichen Person allein noch nichts darüber aus, ob und in welchem Umfang jemand leistungsfähig und entsprechend est-lich zu belasten ist[2]. Insofern kann auf der ersten Stufe lediglich festgestellt werden, daß die erste Bedingung für die Entstehung eines staatlichen Steueranspruchs dem Grunde nach vorliegt[3].

c) Zweite Stufe: Der Einkommensteuer-Gegenstand

(1) Begriffsbestimmung

Die zweite Bedingung für einen Steueranspruch dem Grunde nach liegt BAYER zufolge in der Verwirklichung des Steuergegenstandes[4]. Während hinsichtlich des ESt-Subjekts kaum begriffliche Divergenzen zwischen der Theorie vom Stufenbau und der sonstigen steuerjuristischen sowie der finanzwissenschaftlichen Sichtweise bestehen, ist dies hinsichtlich des ESt-Gegenstandes durchaus der Fall. Die zweite, d.h. die Gegenstands-

---

1) Gemäß § 1 Abs. 1 EStG. Dies gilt im Prinzip seit dem ersten reichseinheitlichen EStG v. 29. 2.1920, RGBl. 1920 S. 359 (dort § 2) unverändert. Vgl. dazu die amtl. Begründung: Drs. der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung 1919, Nr. 1624, S. 16 f. Das PrEStG 1891 erfaßte demgegenüber in § 1 auch juristische Personen und kannte in § 3 Steuerbefreiungen für natürliche Personen (Fürstenprivileg).

2) Andernfalls würde es sich um eine Kopfsteuer handeln - vgl. BAYER, Die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts, aaO, S. 144.

3) Vgl. ders., Liebhaberei, aaO, S. 10.

4) Vgl. ders., Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Tz. 57 ff.

stufe wird nach BAYER nämlich im Rahmen des geltenden ESt-Rechts durch das Ausüben einer Erwerbstätigkeit erfüllt. Das kann in Form der Haupterwerbstätigkeiten - Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, Selbständiger und Nichtselbständiger Arbeit - sowie in Form der Nebenerwerbstätigkeiten - Überlassung von Kapital- oder Grundvermögen und Sonstiger Nebenerwerbstätigkeit - geschehen[1]. Im Gegensatz dazu stehen - mit Ausnahme der Eigennutzung einer Wohnung[2] - private, nicht steuerpflichtige Aktivitäten.

Typischerweise in der Privatsphäre angesiedelte Tätigkeiten wie Essen, Trinken, Schlafen und Wohnen, aber auch das Betreiben von Steckenpferden (sog. 'Liebhabereien'), die Teilnahme an Lotterien oder das Steuerzahlen lösen demgemäß nach geltendem Recht einen ESt-Anspruch schon dem Grunde nach nicht aus[3]. Nur wenn zumindest eine Art von Erwerbstätigkeit vorliegt, darf im Sinne des Stufenbaus die Prüfung der dritten Stufe, der Steuerbemessungsgrundlage 'Einkommen', in Angriff genommen werden, die zusammen mit der vierten Stufe, dem Steuersatz, über die Höhe der ESt im Einzelfall entscheidet. Dem ESt-Gegenstand wird m.a.W. die Aufgabe eines Indikators der Leistungsfähigkeit 'dem Grunde nach' beigelegt, während die Leistungsfähigkeit 'der Höhe nach' sich erst in der Bemessungsgrundlage konkretisiert.

---

1) Vgl. BAYER, Die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts, aaO, S. 143 ff.; ferner Ders., Liebhaberei, aaO, S. 11-17 (in Auslegung des § 2 Abs. 1 Ziff. 1 - 7 EStG).

2) Die Eigennutzung einer Wohnung (steuerpflichtig gemäß § 2 Abs. 1 Ziff. 6 i.V.m. § 21 Abs. 2 EStG) bildet BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 16 zufolge eine systemfremde Ausnahme.

3) Ebenda, S. 11 (m.w.N.) und S. 38.

(2) Finanzwissenschaftlicher Begriff

BAYERs Verständnis weicht von der heute verbreiteten finanzwissenschaftlichen Sicht der Dinge ab, die sich mit NEUMARK so beschreiben läßt:

> "Die moderne Einkommensbesteuerung ist dadurch gekennzeichnet, daß ... bei ihr Steuergegenstand, -bemessungsgrundlage und -quelle zusammenfallen ..." 1

Für die neuere Finanzwissenschaft gibt es keinen Unterschied zwischen einem rein qualitativen Indikator von Leistungsfähigkeit 'an sich' und einem lediglich quantifizierenden Element[2]. Damit ist allerdings nicht gesagt, wie MITSCHKE zu Recht unterstreicht, daß ein zwingender Schluß

> "von steuerlicher Leistungsfähigkeit als einem konturenschwachen, kaum qualitativ auszulotenden Sammelbegriff auf eine bestimmte, zur Repräsentation geeignete ökonomische Quantität" 3

möglich wäre.

---

1) Fritz NEUMARK: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, S. 33; ferner in jüngster Zeit Kurt SCHMIDT: Übersicht zum Kapitel 'Einkommensbesteuerung', HdWW 2. Bd., Stuttgart/New York/Tübingen/Göttigen 1980, S. 189.

2) Vgl. nur NEUMARK, Betrachtungen zur steuerrechtlichen Liebhaberei, aaO, S. 151. - Sonst ließe sich gar nicht von einem "Indikator" im ökonomischen Sinne sprechen; vgl. auch Richard A. MUSGRAVE: Finanztheorie, 2. Aufl. Tübingen 1974, S. 76 f. Schon Adolph WAGNER: Grundlagen der politischen Oekonomie, Erster Theil: Grundlagen der Volkswirthschaft, 3. Aufl. Leipzig 1892, S. 405, erkennt jedoch die zwei Aspekte des 'Einkommens': "Der Begriff desselben ergiebt sich, indem die Einnahmen oder Erträge in Beziehung zu der Person, welche sie empfängt, bezw. zu dem Wirthschaftssubject gebracht werden. Er wird dann genauer durch Angabe des Umfangs bestimmt, den das Einkommen einer Person hat, was eine besondere Formulirung des Begriffs entbehrlich, aber andrerseits sie leichter macht." (Hervorh. i. Orig.)

3) Joachim MITSCHKE: Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, StuW 57. (10.) Jg. (1980), S. 122-134 (kurz zitiert als "Progressionsausgleich"), hier:S. 122.

Immerhin besteht bei den finanzwissenschaftlichen Verfechtern seit SCHANZ[1] weitgehend Einigkeit darin, daß theoretisch als bester Indikator der Leistungsfähigkeit das Einkommen im Sinne des 'Reinvermögenszugangs' oder 'Zuwachses an ökonomischer Verfügungsmacht' gelten muß[2] und daß in dieser Abgrenzung Gegenstand und Bemessungsgrundlage der ESt zusammenfallen.

(3) Herkömmlicher steuerrechtswissenschaftlicher Begriff

Weil die Begriffe 'Steuergegenstand' und 'Bemessungsgrundlage' ursprünglich von der Finanzwissenschaft geprägt wurden[3] und weil das erste reichseinheitliche EStG 1920 erklärtermaßen die SCHANZschen Gedanken vom (realisierten) Reinvermögenszugang

---

1) Vgl. Georg SCHANZ: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FA 13. Jg. (1896), 1. Bd., S. 1-87, insbes. S. 23 f.

2) Vgl. statt aller Richard A. MUSGRAVE: Der gegenwärtige Stand der Theorie der Besteuerung, FA N.F. 39. Jg. (1981), S. 29-42, hier: S. 30 f.; Fritz NEUMARK: Probleme der allgemeinen Einkommenstheorie, in Ders., Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, aaO, S. 23-52, hier: S. 32; Johannes HACKMANN: Die Besteuerung des Lebenseinkommens - Ein Vergleich von Besteuerungsverfahren, Tübingen 1979 (kurz zitiert als "Lebenseinkommen"), S. 33. Als Verfechter einer persönlichen Ausgabensteuer distanziert Dieter SCHNEIDER: Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, ZfbF N.F. 23. Jg. (1971), S. 352-394, hier: S. 355 f. (mit Fn. 8); sowie ders., Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit, aaO, S. 29.
Von SCHANZ ausgehend haben sich zwei Lehrmeinungen entwickelt; vgl. Max LION: Der Einkommensbegriff nach dem Bilanzsteuerrecht und die SCHANZsche Einkommenstheorie, in Hans TESCHEMACHER (Hrsg.): Festgabe für Georg von SCHANZ zum 75. Geburtstag - 12. März 1928 -, Bd. II, Tübingen 1928, S. 273-300, insbes. S. 287 f.
Die Vertreter der 'Reinvermögenszuwachstheorie' wollen realisierte wie unrealisierte Vermögensmehrungen besteuern, während die Vertreter der 'Reinvermögenszugangstheorie' i.e.S. nur realisierte Vermögenserhöhungen im Auge haben. Das finanzwissenschaftliche Schrifttum trennt zumeist nicht deutlich zwischen beiden Richtungen. Das veranlaßt Dieter SCHNEIDER: Steuerbilanzen -Rechnungslegung als Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit, Wiesbaden 1978, S. 50, den von ihm verfochtenen Ansatz ausdrücklich als "Theorie des realisierten Reinvermögenszugangs" zu bezeichnen.

3) Vgl. LANG, Systematisierung der Steuervergünstigungen, aaO, S. 33.

in die Praxis umsetzen sollte[1], erstaunt es nicht, daß auch die Steuerrechtswissenschaft durchweg davon ausgeht, was POPITZ im Jahre 1926 erklärt:

> "Ihr (erg.: Der ESt - D. Verf.) Gegenstand und Maßstab fallen zusammen und sind mit dem Wort Einkommen erschöpfend umschrieben." 2

und TIPKE im Jahre 1981 wie folgt skizziert:

> "Steuerobjekt - als Maßgröße oder Maßstab der Leistungsfähigkeit - ist das Einkommen ..."[3]

(4) Kritik

BAYER macht demgegenüber mit der Theorie vom Stufenbau darauf aufmerksam, daß eine solche Art der rechtlichen Betrachtung des ESt-Tatbestandes den juristischen Erfordernissen lückenloser Subsumierbarkeit nicht entspricht: Einem bestimmten, dem Steuersubjekt zu- oder abgehenden Wertstrom ist nicht ohne weiteres anzusehen, ob er die est-liche Leistungsfähigkeit erhöht oder mindert[4]. Das kann nur durch Würdigung der Hand-

---

1) Vgl. Begr. EStG 1920, aaO, S. 24.

2) Johannes POPITZ: Einkommensteuer, HwStW 3. Bd., 4. Aufl. Jena 1926, S. 400-490, hier: S. 401. Vgl. zur Notwendigkeit der Unterscheidung zwischen den rechtlichen und den finanzwissenschaftlichen Begriffen des Steuerobjekts oder -gegenstands aber schon Albert HENSEL: Steuerrecht, 2. Aufl. Berlin 1927, S. 44.

3) TIPKE, Steuerrecht, aaO, S. 144.

4) Vgl. Hermann-Wilfried BAYER/Friedrich Paul MÖLLER: Das Einkommen - der Steuergegenstand des Einkommensteuerrechts? Einige Bemerkungen zu einem grundlegenden Mißverständnis, BB 33. Jg. (1978), S. 1-5, insbes. S. 3. Zustimmend Harald SCHULZ: Zur Frage des Steuergegenstandes der Einkommensteuer, BB 33. Jg. (1978), S. 1259-1262; Ders.: Grundlagen und System der Einkommensbesteuerung, 3. Aufl. Herne/Berlin 1981, Tz. 59 f.

lung geschehen, die den Zu- oder Abfluß ausgelöst hat[1]. Bezeichnenderweise verzichtete auch das EStG 1920 nicht auf eine beispielhafte Aufzählung von Betätigungen, deren wirtschaftlicher Erfolg "steuerbares Einkommen" sein sollte[2]. Praktisch war die Finanzverwaltung auch unter dem EStG 1920 immer auf die Anknüpfung an nach außen hervortretende Tätigkeiten angewiesen, wie POPITZ im nachhinein feststellt:

> "So versagt sie (erg.: Die SCHANZsche Lehre - D. Verf.) bei den Einkommensarten, die nicht auf einer Erwerbstätigkeit beruhen."[3]

Das ökonomisch wohlbegründete Reinvermögenszugangskonzept läßt sich in der Besteuerungspraxis nicht operational gestalten[4].

---

1) Vgl. auch D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 366: "Weil Steuerpflicht nur an ökonomisch greifbaren Handlungen ausgerichtet werden kann ..."

   Schon Ernst BUNDSMANN: Die österreichische Personal-Einkommensteuer und das Einkommensteuer-Prinzip - Eine rechtlich-ökonomische Untersuchung, Innsbruck 1909, S.51, erkennt, daß "dadurch, daß die Ertragsteuer nicht die einem Wirtschaftssubjekte überhaupt zufließenden Einnahmen aufsucht, sondern das Eintreten der Steuerpflicht an gewisse Gelegenheiten der Einnahmen-Erzielung anknüpft, ... die praktische Durchführbarkeit derselben außerordentlich gefördert" wird (Hervorh. v. Verf.).

2) § 5 EStG 1920: "Zum steuerbaren Einkommen gehören Einkünfte aus Grundbesitz, aus Gewerbebetrieb, aus Kapitalvermögen und aus Arbeit ..." Vgl. dazu Kurt BALL: Gesamtschema des Einkommensteuerbegriffs früher und jetzt, DStBl. 2. Jg. (1919/20), Sp.546-548, insbes. Sp. 547; ferner KENNERKNECHT: Die Bezeichnung 'Erträge' auf dem Gebiete des Reichs-Einkommensteuerrechts, DStBl. 3. Jg. (1920/21), Sp. 154 f.

3) POPITZ, aaO, S. 418.

4) So auch D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 359.

Während von wirtschaftswissenschaftlicher Seite deshalb vor allem in neuerer Zeit die Ersetzung der ESt durch eine allgemeine persönliche Ausgabensteuer gefordert wird[1], entschied sich der Steuergesetzgeber anders: Er behielt die herkömmliche ESt bei und nahm in das EStG 1925 eine abschließende Aufzählung steuerpflichtiger Aktivitäten auf[2], die im EStG ihre bis heute unveränderte Form fand[3].

(5) Schlußfolgerungen

Hält man, wie der deutsche Steuergesetzgeber, an der Besteuerung des Einkommens fest, so erweist sich die Qualifikation von Tätigkeiten des Steuersubjekts als unumgänglich für die Umgrenzung

---

1) Vgl. D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 359 ff.; Ders., Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit, aaO, S. 46-49; ferner ENGELS/MITSCHKE/STARKLOFF, aaO, S. 13; Rolf PEFFEKOVEN: Persönliche allgemeine Ausgabensteuer, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 417-452, insbes. S. 438-440.

2) § 3 Abs. 2 EStG v. 10. 8.1925, RGBl. 1925 I S. 189, bestimmte: "Als inländisches Einkommen im Sinne des Abs. 1 unterliegen der Besteuerung nur: 1. Einkünfte aus ..." und nannte in den Ziff. 1 bis 11 entweder direkt Tätigkeitsformen oder Sachen und Rechtsverhältnisse.
Zur praktisch erzwungenen Abkehr von den SCHANZschen Ideen: Begr. EStG 1925, RT-Drs. III/795, S. 21 f. Zum abschließenden Charakter der Aufzählung Enno BECKER: Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 - Handkommentar des Reichsteuergesetze (Besitz- und Verkehrsteuern) Bd. II, Stuttgart 1928 (kurz zitiert als "Komm. EStG 1925"), Anm. 5 zu § 6.

3) Vgl. § 2 Abs. 3 EStG 1934 mit § 2 Abs. 1 EStG 1979: Lediglich ein Wort ist bei der Umstellung des § 2 durch das EStRefG v. 5. 8.1974, BGBl. 1974 I S. 1769, entfallen.
Das EStG 1934 bestimmte: "Der Einkommensteuer unterliegen nur: 1. Einkünfte aus ..." Durch den Wegfall des "nur" hat sich unbestritten aber nichts am abschließenden Charakter der Aufzählung geändert - vgl. Eberhard LITTMANN: Das Einkommensteuerrecht - Kommentar zum EStG, 13. Aufl. Stuttgart 1981 (Bd. 1) und 1982 (Bd. 2), Anm. 3 zu § 2.
Dazu, daß insbesondere der Auffangtatbestand des § 2 Abs. 1 Ziff. 7 EStG ('Sonstige Einkünfte' - im Sinne BAYERs: 'Einkünfte aus sonstiger Nebenerwerbstätigkeit', vgl. Ders., Liebhaberei, aaO, S. 17) nicht jeden Vermögenszugang im Sinne der Finanzwissenschaft erfaßt: WÖHE, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, aaO, S. 77; Robert NÖLL VON DER NAHMER: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd. Spezielle Steuerlehre, Köln/Opladen 1964, S. 115.

dessen, was als Einkommen gelten soll. Insofern scheint es nur folgerichtig, diesen Tätigkeiten einen festen Standort im estrechtlichen Entstehungstatbestand zuzuweisen, wie BAYER dies mit seiner Definition des ESt-Gegenstandes tut[1]. Daß damit nicht zwangsläufig ein Rückfall in die enge Quellentheorie verbunden ist[2], die v. a. das PrEStG 1891 prägte, hängt auch mit dem Zeitmoment zusammen, wie im Abschnitt II. D) 1. gezeigt werden soll.

Im übrigen ist zu erwähnen, daß sich nicht nur für Zwecke steuerrechts- sondern auch finanzwissenschaftlicher Untersuchungen eine Differenzierung als sinnvoll herausstellen kann, wie sie etwa HACKMANN zwischen

> "Tätigkeiten, die die ökonomische Verfügungsmacht eines Individuums erhöhen (Arbeitszeittätigkeiten), und solchen, die das nicht tun (Freizeittätigkeiten)" [3]

vornimmt. Außerdem bemängelt NEUMARK:

> "Selbst in den modernen Lehrbüchern der Nationalökonomie wird Fragen der allgemeinen Einkommenstheorie ... wenn überhaupt,

---

1) Ihm folgend SCHULZ, Grundlagen und System der Einkommensbesteuerung, aaO, Tz. 59 und 130. Undeutlicher Joachim LANG: Liebhaberei im Einkommensteuerrecht - Grundsätzliches zur Abgrenzung einkommensteuerbarer Einkünfte, zugleich eine Besprechung der Schrift von Hermann-Wilfried BAYER, StuW 58. (11.) Jg. (1981), S. 223-234, insbes. S. 229 f.

2) Vgl. auch BFH Urt. v. 25. 4.1974, BFHE 112, 466/469: "Seit dem Einkommensteuergesetz 1925 ist nicht eine Quellentheorie oder eine Reinvermögenszugangstheorie Grundlage der Systematik des Einkommensteuerrechts, sondern ein Einkommensbegriff, der auf der Fixierung der sieben Einkunftsarten basiert."

3) HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 33.f.
Vgl. auch Heinz HALLER: Die Steuern - Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Aufl. Tübingen 1981, S. 47 f.

> so nur ein bescheidener Raum gewährt. ... Zwar wird in diesen und ähnlichen Arbeiten die Volkseinkommensproblematik nach allen Richtungen hin diskutiert und im Zusammenhang damit oder in Sonderkapiteln eine Untersuchung der einzelnen Faktoreinkommensarten vorgenommen. Was aber die diesen gemeinsamen Qualitäten sind, bleibt außer Betracht und folglich fehlt es an einer Fixierung des allgemeinen Begriffes derselben, dem sich die verschiedenen Einkommensarten subsumieren ließen." 1

Die Klärung dieser Frage besitze aber, so NEUMARK weiter, grundlegende Bedeutung

> "für eine rationelle Handhabung der modernen Einkommensbesteuerung." 2

Berücksichtigt man, daß der Steuergesetzgeber die sieben Formen est-pflichtiger Erwerbstätigkeit nicht willkürlich 'erfunden', sondern nach SCHMIDT-LIEBIG

> "als charakteristische Einkommensmöglichkeiten unmittelbar der Lebenswirklichkeit entnommen" 3

hat , dann scheint die Gefahr einer Verkürzung des ökonomisch-theoretischen Einkommensbegriffs durch die geschilderte juristische Sichtweise erträglich zu sein[4]. Den zeitlichen Aspekten des ESt-Gegenstandes ist das Kapitel II. D) dieser Untersuchung gewidmet.

---

1) NEUMARK, Probleme der allgemeinen Einkommenstheorie, aaO, S.23 (Hervorh. i. Orig.).

2) Ebenda, S. 24.

3) Axel SCHMIDT-LIEBIG: Der Gewerbebetriebsbegriff der §§ 2 I Ziff. 2, 15 I EStG, StuW 54. (7.) Jg. 1977, S. 302-317, hier: S. 304.

4) Dazu allgemein ZUCK, aaO, S. 110 f.: "Wo die Volkswirtschaft mit wechselnden Inhalten, Bandbreiten und großen Toleranzgrenzen arbeitet, wird der Jurist ... für entsprechende Fixierungen sorgen müssen, unter Umständen eben unter Verkürzung der im wirtschaftswissenschaftlichen Begriff enthaltenen Möglichkeiten."

d) Die Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage

Erst wenn feststeht, daß im konkreten Fall eine natürliche Person einer Erwerbstätigkeit nachgeht, darf der Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes zufolge die Frage nach dem Einkommen aufgeworfen werden, nach dem sich die Höhe der ESt bemißt[1]: Nur die aus Erwerbstätigkeit stammenden wirtschaftlichen Erfolge gehen als 'Einkünfte' in die Bemessungsgrundlage ein[2]. Das Einkommen rückt damit im Vergleich zur finanzwissenschaftlichen und herkömmlichen steuerjuristischen Einschätzung systematisch etwas aus dem Zentrum der Einkommensbesteuerung heraus[3]. Es bildet, wie MESSMER es ausdrückt, das

> "Ergebnis einer an bestimmten Sachkriterien orientierten reinen Rechenoperation - eine Rechnungsgröße, die für die Höhe der Steuer bestimmend ist." 4

Noch genauer betrachtet, stellt das Einkommen vor dem Steuer-

---

1) Vgl. BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 8 f. und 16 (m.w.N.).

2) Neben den Einkünften als 'Kern' des Einkommens sind auf dieser Stufe des Steuertatbestandes noch die vom Gesetzgeber vorgesehenen Freibeträge, vor allem aber die der Privat- (und damit eigentlich nicht steuerbaren!) Sphäre zuzuordnenden Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen. - Vgl. zu § 2 Abs. 2 bis 5 EStG Hermann-Wilfried BAYER/Thomas BIRTEL/Ulrich HARTMANN: Der Einkommensteuertatbestand, JA-Studienbogen 10/1979.

3) Vgl. BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 159, wonach die ESt treffender mit dem Namen 'Erwerbstätigkeitssteuer' zu belegen wäre.

4) Kurt MESSMER: Die Fiktion im Steuerrecht - Bräuche und Mißbräuche, StbJb 29. Jg. (1977/78), S. 65-127, hier: S. 103. Die rein "buchhalterische" Existenz des Einkommens ist der Finanzwissenschaft spätestens seit SCHÄFFLE geläufig; vgl. dazu Henry C. SIMONS: Personal Income Taxation - The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy, 4th impression Chicago/Ill. 1962, S. 51.

satz das erste von zwei Elementen des Höhentatbestandes dar[1]. Mit dieser steuerrechtssystematischen Einstufung ist allerdings nicht gesagt, daß die Bemessungsgrundlage - namentlich die Methoden zur Ermittlung ihrer Komponenten und die Regeln zu deren Zusammenrechnung - nicht im Mittelpunkt des Interesses von Fiskus und Steuerpflichtigen stünden: Beiden geht es zuerst und vor allem um die Höhe der Steuer. Diese wird zwar mittelbar durch die Auswahl 'dem Grunde nach' auf der Ebene des Steuergegenstandes i. S. der Theorie vom Stufenbau beeinflußt; ganz offensichtlich tritt ein solcher Einfluß aber erst auf der Maßstabsebene zu Tage.

Hier fällt zuerst ins Auge, daß das ESt-Recht seit jeher für Einkünfte aus verschiedenen Erwerbstätigkeitsarten auch verschiedene Formen der Ermittlung vorsieht[2]. Zwar erklärt der BFH dazu:

> "Die Unterschiedlichkeit der einzelnen genau abgegrenzten und abgrenzbaren Einkunftsarten rechtfertigt allein die teilweise unterschiedliche Besteuerung." 3

Das Gericht läßt jedoch offen, worin die wesensmäßigen Unterschiede der 'Einkunftsarten' bestehen sollen. Kritisch hebt denn auch Dieter SCHNEIDER aus ökonomischer Sicht hervor, daß

---

1) Vgl. BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 18 (mit Fn. 29).

2) Nämlich gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1979 die Ermittlung eines Gewinns als Unterschied zwischen End- und Anfangsbetriebsvermögen, die Ermittlung eines Gewinns als Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben sowie die Ermittlung eines Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten. Vgl. dazu schon § 7 Abs. 2 EStG 1925; im einzelnen Abschn. II. E) 1. dieser Arbeit.

3) Urt. v. 25. 4.1974, BFHE 112, 466/469 (betr. die Schiedsrichtertätigkeit eines freiberuflichen Rechtsanwalts).

das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zwangsläufig zum Postulat eines 'Grundsatzes der Gleichbehandlung in der Ermittlung des steuerpflichtigen Betrages' führten[1]. Hielte man die Herstellung der Vergleichbarkeit zwischen den verschiedenen Ermittlungsverfahren für nicht erreichbar, dann stelle man die allgemeine ESt in Frage[2].

Mit den in diesem Zusammenhang auftauchenden Problemen hinsichtlich des Zeitaspekts befaßt sich der erste Abschnitt des Kapitels II. E) der Untersuchung.

Der Prozeß der Ermittlung und Bewertung der einzelnen Einkünfte ist sachlich von deren Zusammenrechnung (unter Berücksichtigung sonstiger Abzugsposten) zu einer einheitlichen Bemessungsgrundlage zu trennen[3]. Beim zweiten Vorgang erlangt, wie sich noch zeigen wird, die temporale Umgrenzung hervorragende Bedeutung. Sie stellt auch ein besonders bevorzugtes Untersuchungsfeld der Finanzwissenschaft dar. Der zweite Abschnitt des Kapitels II. E) beleuchtet die entsprechenden Regelungen des geltenden ESt-Rechts, während der III. Teil die finanzwissenschaftlichen Alternativen hierzu diskutiert.

---

1) Vgl. D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 353 f.

2) Vgl. ebenda, S. 373.

3) Zu dieser Trennung im einzelnen: Abschn. II. E) 2.b) (2).

e) Vierte Stufe: Der Einkommensteuer-Tarif

Erst wenn die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens feststeht, läßt sich die Frage beantworten, welcher Anteil davon als ESt an den Fiskus abgeführt werden muß, m.a.W.: Welcher Steuersatz auf die Bemessungsgrundlage anzuwenden ist[1].

Der Steuersatz unterscheidet sich insofern von den übrigen Tatbestandselementen, als ihm kein Lebenssachverhalt gegenübersteht: Er wird unmittelbar dem Gesetz entnommen[2]. Daß die Höhe des jeweils auf ein Einkommen anzuwendenden Steuersatzes nur im Anschluß an die Berechnung des Einkommens bestimmbar ist, beruht auf seiner Ausgestaltung in Form mathematischer Funktionen[3], die im wesentlichen progressiv verlaufen[4]. Zur Bezeichnung der Gesamtheit aller danach möglichen Steuersätze hat sich der Begriff des Tarifs eingebürgert[5], der durchgängig in der folgenden Untersuchung verwendet wird. Wäre die vierte Stufe des ESt-Tatbestands proportional, d.h. als eine einzige Prozentzahl festgelegt[6], so stünde ihre Höhe von vornherein außer

---

1) Vgl. BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 18.

2) Ein bestimmter Steuersatz kann weder auf rechts- noch wirtschaftstheoretische Überlegungen gestützt werden - vgl. BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Tz. 116 und D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 353. Er bleibt der positiven Entscheidung des Gesetzgebers überlassen. Die Progression hat sich jedoch in praktisch allen ESt-Gesetzen der Welt durchgesetzt.

3) § 32 a EStG 1979 beschreibt genau genommen 5 Funktionen.

4) Zum 'Progressionsgrundsatz' im ESt-Recht BAYER, Die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts, aaO, S. 203.

5) Vgl. Günter SCHMÖLDERS/Hans KAISER: Steuertarif, HwStR, 2. Aufl. München/Bonn 1981, S. 1356-1359.

6) So etwa in § 23 Abs. 1 KStG.

Zweifel; für ihre Anwendbarkeit käme es nur darauf an, daß überhaupt ein Einkommen vorliegt.

Charakteristisch für das letzte Tatbestandselement innerhalb des Stufenbaus ist, daß es zwar entscheidenden Einfluß auf die endgültige Höhe der Steuerlast hat, daß es aber nur im Zusammenspiel mit der Bemessungsgrundlage wirken kann. Der progressive Tarif gehört deshalb mehr zum 'Datenkranz' dieser Untersuchung. Er stellt eine Problemursache dar, deren Bewältigung in zeitlicher Hinsicht im großen und ganzen auf der Ebene des Steuermaßstabs versucht wird. Ihm ist deshalb auch kein eigenes Kapitel eingeräumt[1].

f) Das Besteuerungsverfahren

Eine Untersuchung der ESt würde die praktische Seite des Untersuchungsgegenstandes vernachlässigen, wenn sie sich nicht auch auf das Verfahren erstreckte, durch das der Fiskus Steueransprüche geltend macht - durch das m.a.W. ein Steueraufkommen letztlich erst erzielt wird. Die rechtlichen Rahmenbedingungen, unter denen das Besteuerungsverfahren sich abspielt, gehören nicht mehr zum Entstehungstatbestand der ESt[2]. Sie werden deswegen auch nicht mehr von der BAYERschen Stufenbautheorie erfaßt. Der Charakter des Besteuerungsverfahrens legt es allerdings nahe, die mit ihm

---

1) Vgl. aber Abschn. II. E) 2.d) (2) zum Instrument der Tarifermäßigung im ESt-Recht.

2) Oder, was dasselbe ist: Sie gehören als Bestandteil des Steuerverwaltungsrechts nicht mehr zum Steuerschuldrecht - vgl. BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Tz. 2 f., 8 f.

zusammenhängenden Probleme erst zu behandeln, nachdem die Entstehungsvoraussetzungen einer Steuer geklärt sind[1]. Der IV. Teil ist dieser Aufgabe gewidmet.

Bevor die eigentliche Untersuchung in Angriff genommen werden kann, bleibt noch zu fragen, welcher Begriff der Zeit vor dem eben umrissenen methodischen Hintergrund angemessen und zweckmäßig ist.

---

1) Vgl. BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Tz. 12 f. sowie die Übersicht in Tz. 14.

## B) Die Zeit als Dimension der Einkommensteuer

### 1. Zum allgemeinen Problem einer Definition der Zeit

Neben 'der ESt' bildet 'der Zeitfaktor' den zweiten Schlüsselbegriff des Themas dieser Arbeit. Was unter 'ESt' zu verstehen sein soll, ist soeben näher ausgeführt worden. Die gleiche Frage läßt sich für 'den Zeitfaktor' auf den ersten Anhieb nicht beantworten[1].

Das Wesen der Zeit beschäftigt die verschiedensten Zweige der Wissenschaft seit ihren Anfängen[2]; es bildet auch einen bevorzugten Gegenstand interdisziplinärer Darstellungen[3]. Umfassende Erkenntnisse über den Zeitfaktor sind von der Philosophie und und den Naturwissenschaften gesammelt worden[4], wobei die grund-

---

1) Vgl. statt aller Fritz MAUTHNER: Wörterbuch der Philosophie, 3. Bd., 2. Aufl. Leipzig 1923/24, S. 459, der darauf hinweist, daß jeder Erklärungsversuch der Zeit den logischen Fehler der Tautologie in sich trage.

2) Vgl. Ernst ECKER: Über Zeit und Zeitverhältnisse in der Erziehung, Diss. Freiburg i. Br. 1966, S. II.

3) Wirtschafts- und Rechtswissenschaft sind so nur zwei von menreren Disziplinen, die zur Sprache kommen in FREIBURGER DIES UNIVERSITATIS: Zeit und Zeitlichkeit, 8. Jg. (1960/61), Freiburg i. Br. 1961; fernerbei Rudolf Walter MEYER (Hrsg.): Das Zeitproblem im 20. Jahrhundert, Bern/München 1964; sowie bei Rudolf WENDORFF: Zeit und Kultur - Geschichte des Zeitbewußtseins in Europa, Opladen 1980.

4) Vgl. Yrjö REENPÄÄ: Ober die Zeit - Darstellung und Kommentar einiger Interpretationen des Zeitlichen in der Philosophie und über die Zeit in den Naturwissenschaften, Helsinki 1966, S. 79.

legende Bedeutung der Gedanken des ARISTOTELES[1] für beide von der Antike bis heute unumstritten ist[2]. Ein weiterer Markstein in der Entwicklung des Zeitbegriffs wurde erst im Mittelalter durch die Ideen des AUGUSTINUS[3] gesetzt, während in der Neuzeit vor allem das Werk HEIDEGGERs[4] als richtungweisend einzustufen ist[5].

Besondere Anschaulichkeit besitzt das aristotelische Zeitverständnis, weil es Zeit als Maß einer Bewegung sieht, wie sie sich beispielhaft im Lauf der Gestirne äußert[6]. Dieser Auffassung entspricht die naturwissenschaftlich ständig verfeinerte Zeitmessung mittels Kalender und Uhr[7].

---

1) In den Kapiteln 10 bis 14 des IV. Buches der 'Physik'; vgl. etwa William David ROSS (ed.): Aristotle's Physics - A revised text with introduction and commentary, Oxford 1960.

2) Vgl. Martin HEIDEGGER: Was heißt Denken?, Tübingen 1954, S. 40: "Auf die aristotelische Grundvorstellung von der Zeit ... gründen sich alle nachfolgenden Zeitauffassungen."

3) In den Kapiteln 11 (Abschn. 13) bis 27 (Abschn. 36) des XI. Buches der 'Bekenntnisse', aaO. Dazu Hermann-Josef KAISER: AUGUSTINUS - Zeit und 'Memoria', Diss. Bonn 1969, passim; Friedrich KÖMMEL: Über den Begriff der Zeit, Tübingen 1962, insbes. S. 23 ff.

4) Martin HEIDEGGER: Sein und Zeit, 12. Aufl. Tübingen 1972, passim; dazu Helmut Ernst MÖLLER: Der Zeitbegriff DEUTINGERs und HEIDEGGERs, Diss. Bonn 1934, passim.

5) Vgl. REENPÄÄ, aaO, S. 5. Zur Stellung HEIDEGGERs in der Zeitphilosophie des 20. Jahrhunderts WENDORFF, aaO, S. 470-479.

6) Vgl. REENPÄÄ, aaO, S. 44. Zur Verfestigung dieser Sicht Hans LEISEGANG: Die Begriffe der Zeit und Ewigkeit im späteren Platonismus, Münster 1913, S. 1-15 und 58 f.

7) Vgl. F. S. SAWELSKI: Die Zeit und ihre Messung, Thun/Frankfurt a.M. 1977, S. 11-19. Zum naturwissenschaftlichen Zeitverständnis seit EINSTEINs Relativitätstheorie Werner HEISENBERG: Das Naturbild der heutigen Physik, Hamburg 1956, S. 32 ff.

Im Gegensatz zu ARISTOTELES[1] betont AUGUSTINUS die subjektive Seite des Erlebens von Zeit[2]. Beide Extreme finden im umfassenden Gedankengebäude HEIDEGGERs ihren Platz, mit dem die Diskussion um den Begriff der Zeit anerkanntermaßen einen gewissen Abschluß gefunden hat, das allerdings auch der Allgemeinverständlichkeit weitgehend entbehrt[3].

Zusammenfassend muß festgestellt werden, daß es eine befriedigende Definition der Zeit nicht gibt[4]. Um diesen Begriff dennoch einem operationalen Verständnis im Blick auf die Zielrichtung der Arbeit näher zu bringen, sollen anstelle einer Definition die Funktionen aufgezeigt werden, die 'dem Zeitfaktor' üblicherweise bei rechts- und wirtschaftswissenschaftlichen Fragestellungen zukommen[5].

---

1) Als Schlüsselstelle gilt ARISTOTELES: Physik, IV. Buch, 11. Kap., Abschn. 219 b 1-2 (hier zitiert in der Übersetzung von HEIDEGGER, Sein und Zeit, aaO, S. 421): "Das nämlich ist die Zeit,das Gezählte an der im Horizont des Früher und Später begegnenden Bewegung."

2) Vgl. v.a. AUGUSTINUS, Bekenntnisse, aaO, XI. Buch, 27. Kap., Abschn. 36:"Der Eindruck, der von den Erscheinungen bei ihrem Vorüberziehen in dir (erg.: im menschlichen Geist - D. Verf.) erzeugt wird und dir zurückbleibt, der ist es, den ich messe als etwas Gegenwärtiges, nicht das, was da, den Eindruck erzeugend, vorüberging; nur ihn, den Eindruck messe ich, wenn ich Zeiten messe."
Für AUGUSTINUS ist die 'memoria' die Eigenschaft des menschlichen Geistes, die Zeiterfahrung möglich macht; vgl. dazu KÜMMEL, aaO, S. 26; KAISER, aaO, S. 158.

3) Zur eigentümlichen Terminologie HEIDEGGERs Hildegard FEICK: Index zu HEIDEGGERs 'Sein und Zeit', 2. Aufl. Tübingen 1968.

4) So im gleichen Zusammenhang wie dem dieser Arbeit FRIEDRICHS, aaO, S. 654.

5) Anders hingegen: Ebenda, sowie HEINEMANN, aaO, passim, wo kein Versuch zur Entwicklung eines an Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten orientierten Zeitverständnisses unternommen wird.

## 2. Der Zeitfaktor in der Rechtswissenschaft

Die Unmöglichkeit einer allgemeinen Definition der Zeit bildet den Grund dafür, daß man sich bei der Suche nach einem für bebestimmte Problemstellungen zweckmäßigen Zeitverständnis davor hüten muß, wie ENGISCH erklärt,

> "in die Tiefen und Untiefen der Zeitproblematik überhaupt zu versinken." 1

Stattdessen kann man sich nur bemühen, die Aufgaben zu umschreiben, die dem Zeitfaktor zugewiesen werden sollen. Für die ESt als Gegenstand der (Steuer-) Rechtswissenschaft muß die Frage also lauten:

> "Wie stellt sich die Zeit dem Juristen dar?"[2]

WOLF hat dazu die These aufgestellt, es gebe einen spezifisch juristischen Zeitbegriff[3]. Inwieweit dies auf das Steuerrecht zutrifft, soll nun hinterfragt werden.

### a) Recht in der Zeit

Der Zeitfaktor wird von Vertretern der Rechtswissenschaft durchweg unter zwei grundsätzlich verschiedenen Gesichtswinkeln

---

1) Karl ENGISCH: Die Zeit im Recht, in Ders., Vom Weltbild des Juristen, 2. Aufl. Heidelberg 1965, S. 67-109, hier: S. 67. Vgl. auch Karl-Heinz v. KÖHLER: Die Zeit als Faktor des Verwaltungsrechts, VA 50. Jg. (1959), S. 213-236, hier: S.229.

2) ENGISCH, Die Zeit im Recht, aaO, S. 69.

3) Vgl. Erik WOLF: Die Typen der Tatbestandsmäßigkeit - Vorstudien zur Allgemeinen Lehre vom Besonderen Teil des Strafrechts, Breslau 1931, S. 28.

diskutiert, die sich am prägnantesten als 'Recht in der Zeit' und 'Zeit innerhalb des Rechts' kennzeichnen lassen[1]. Mit 'Recht in der Zeit' - synonym - könnte auch von der 'Zeitlichkeit des Rechts' die Rede sein[2] - sind die Umstände gemeint, unter denen Recht i. S. formeller Gesetze entsteht, geändert und ausgelegt wird oder ohne äußeren Einfluß Geltung besitzt[3]. Für KIRCHHOF stellt die Zeit insofern

> "ein wesentliches Element staatlicher Gewaltenteilung" [4]

dar : Die Dimension der Zukunft sei der Wirkungsbereich des Gesetzgebers, während die Vergangenheit den Gegenstand der Beurteilung durch die Gerichte bilde und die Gegenwart von der Verwaltung unter Beachtung geltender Rechtsregeln mitgestaltet werde.

(1) Rechtsentstehung

Gerhart HUSSERL weist darauf hin, daß Recht vor dem Hintergrund einer bestimmten historischen Situation entstehe, die das Handeln des Gesetzgebers leite[5]. Die im Recht zum Ausdruck kommenden

---

1) Zu dieser Gliederung am deutlichsten ENGISCH, Die Zeit im Recht, passim, sowie Gerhart HUSSERL: Recht und Zeit - Fünf rechtsphilosophische Essays, Frankfurt a.M. 1955, insbes. S. 7-66.

2) So ENGISCH, Die Zeit im Recht, aaO, S. 69.

3) Vgl. auch Peter HÄBERLE: Zeit und Verfassung - Prolegomena zu einem 'zeit-gerechten' Verfassungsverständnis, Zeitschrift für Politik 21. Jg. (1974), S. 111-137, insbes. S.114.

4) Paul KIRCHHOF: Verwalten und Zeit - Über gegenwartsbezogenes, rechtzeitiges und zeitgerechtes Verwalten, Hamburg 1975, S. 2 f. und 25; ähnlich HUSSERL, aaO, S. 27. Dazu DÜRIG, aaO, S. 33 f. und WENDORFF, aaO, S. 73.

5) Vgl. HUSSERL, aaO, S. 10 f. und 27.

Werthaltungen seien an die Zeit der Rechtsetzung gebunden[1]. Ein Beispiel für HUSSERLs These liefert der Begriff der 'steuerlichen Gerechtigkeit', zu dem sich zu verschiedenen Zeiten unterschiedliche Auffassungen feststellen lassen[2].

(2) Rechtsänderung

Was für die Entstehung von Recht gesagt werden kann, darf zugleich als zeitliche Ursache von Rechtsänderungen angesehen werden. Nach FIKENTSCHER stellt die Möglichkeit zur Abwandlung bestehender Normen geradezu "die Integration des Faktors Zeit" in den Gesetzgebungsmechanismus dar[3]. Dieses Phänomen gibt es auch auf dem Gebiet des ESt-Rechts[4].

Das Recht weist demzufolge die Zeitstruktur der Geschichtlichkeit auf: Es entsteht nicht nur vor einem bestimmten historischen Hintergrund, sondern es kann sich mit der geschichtlichen Situation und mit den Menschen, an die es sich richtet, auch

---

1) Vgl. neben HUSSERL, aaO, S. 24 v.a. Enrico OPOCHER: Recht und Zeit, in Arthur KAUFMANN (Hrsg.): Die ontologische Begründung des Rechts, Bad Homburg v.d.H. 1965, S. 319-327, hier: S. 321. Ferner Karl BRINKMANN: Lehrbuch der Rechtsphilosophie II - System der Rechtsphilosophie, Bonn 1975, S. 66.
Dazu, daß das juristische Wertgewinnungsverfahren sich zusammensetzt aus dem bestehenden Normensystem, dem Zeitfaktor und einem bestimmten politischen Mechanismus: FIKENTSCHER, aaO, S. 475.

2) Vgl. D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 353. Zur Unterschiedlichkeit des Rechtsverständnisses verschiedener Epochen allgemein: FIKENTSCHER, aaO, S. 19 und 637.

3) Ebenda, S. 475.

4) Vgl. hier nur NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, aaO, S. 135, wonach der Begriff 'Einkommen' unterschiedlicher "legaler Fixierungen" im Zeitablauf fähig ist.

ändern[1]. Für den Zeitfaktor hat dies nach LUHMANN die Folge einer abstrakten Vorstellung, einer Egalisierung der Zeit in dem Sinne, daß es von ihr her gesehen an sich gleichgültig ist, wann Recht gesetzt wird:

> "Es gibt dafür keine günstigen oder ungünstigen Zeiten mehr, sondern nur günstige oder ungünstige Umstände." 2

(3) Rechtsauslegung

Bei der Anpassung des Rechts an 'zeitbedingte' Wertänderungen spielen die Rechtsanwender, v. a. die Richter eine herausragende Rolle, indem sie die Normen auslegen[3]. Die Berücksichtigung des Zeitfaktors erfolgt bei der Interpretation des Rechts dadurch, daß jeweils gefragt wird, welche Wertvorstellungen den Gesetzgeber ursprünglich geleitet haben und ob eine Änderung dieser

---

1) Vgl. Michael KLOEPFER: Verfassung und Zeit - Zum überhasteten Gesetzgebungsverfahren, Der Staat 13. Jg. (1974), S. 457-470, insbes. S. 459. Ferner FIKENTSCHER, aaO, S. 142.

2) Niklas LUHMANN: Rechtssoziologie, Reinbek bei Hamburg 1972, S. 209 (Hervorh. i. Orig.). Insbesondere zur Handhabung bei Steuergesetzen kritisch DÖRIG, aaO, S. 46.

3) Dazu FIKENTSCHER, aaO, S. 144: "Es ist unabweisbar, daß das Recht in der Zeit lebt und sich ständig wandeln muß, wie die Welt sich wandelt. Der Gesetzgeber ist häufig überfordert, wenn er dem folgen wollte. Das Recht auf der Höhe der Zeit zu halten, ist meist Aufgabe der Richter."
A.A. KIRCHHOF, aaO, S. 16, der sagt: "Die Anpassung der Rechtsordnung an die gewandelten Rechtsauffassungen der Zeit ist grundsätzlich Sache des Gesetzgebers." (Hervorh. i. Orig.) Im übrigen betont KIRCHHOF die Bedeutung der Verwaltung, deren Aufgabe es sei, " eine ihr vorgegebene gesetzliche Wertung zeitgerecht zu verwirklichen." (AaO, S. 16 f.; ähnlich: S. 3 f.)

Wertvorstellungen festzustellen ist, die zu einem anderen Verständnis der vom Gesetz getroffenen Regelungen führen muß[1]. Ein solcher Wandel im Lauf der Geschichte kann beispielsweise für den Begriff der 'steuerlichen Leistungsfähigkeit' angenommen werden[2].

(4) Rechtsgeltung

Nach der Entstehung, Änderung und Auslegung bleibt als letzter Aspekt des 'Rechts in der Zeit' noch die Geltung von Rechtsnormen zu erörtern[3]. V. KÖHLER bezeichnet es als "ganz besondere Eigenart" des Problems des Rechts in der Zeit, daß Gesetze

> "als etwas in der Vergangenheit Beschlossenes auch noch in der Gegenwart für uns deshalb Wirklichkeit sind, weil sie beachtet werden müssen." 4

Im Gegensatz zu den bis hierher behandelten Erscheinungsformen des Rechts in der Zeit setzt die Geltung an sich keine menschlichen Aktivitäten voraus. Gesetze im allgemeinen und Steuergesetze im besonderen[5] nehmen in der Regel nicht einmal Kenntnis

---

1) Vgl. v. KÖHLER, aaO, S. 229; HÄBERLE, aaO, S. 121-126.

2) So jedenfalls Dieter POHMER: Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensumverteilung, in HALLER u.a., Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, aaO, S. 135-167, hier: S. 146.

3) Vgl. KLOEPFER, aaO, S. 458.

4) V. KÖHLER, aaO, S. 213. Dazu HUSSERL, aaO, S. 58: "Der Gesetzgeber normiert, indem er eine Rechtsnorm aufstellt, einen künftigen (hypothetischen) Tatbestand. Der Tatbestand wird in der Folge wirklich, womit er den Zeitsinn eines Gegenwärtigen annimmt. Wenn dann die Zeit kommt für die Anwendung der vom Gesetzgeber geschaffenen Norm, ist dieser Tatbestand Vergangenheit geworden." (Hervorh. i. Orig.)

5) Vgl. FRIEDRICHS, aaO, S. 656 f.

von diesem Element: Sie lauten meistens so, als ob sie Geltung für 'alle Zeiten' besäßen, weshalb Gerhart HUSSERL in dieser Hinsicht aus gutem Grund von einer "Entzeitung des Rechts" reden kann[1]. Daß Rechtsnormen den zeitlichen Umfang ihrer Verbindlichkeit regelmäßig ignorieren[2], bedeutet jedoch nicht, daß ihr Dasein keiner Zeitgrenze begegnete. Diese ist nur nicht eindeutig vorherzubestimmen - insofern gelangt man wieder zu dem, was oben über die Geschichtlichkeit von Rechtsänderungen gesagt worden ist.

Ein besonderes Problem im Zusammenhang mit der Geltungszeit von Gesetzen stellt die Rückwirkung dar, die gerade im Steuerrecht eine wesentliche Rolle spielt[3]. Für DÖRIG verfehlen

> "in der Sicht der Legislative als 'Zukunfts- und Planungsgewalt' Gesetze, die sich rückwirkende Kraft anmaßen, das Gleichheitsthema durch Zeitverkehrung." 4

---

1) HUSSERL, aaO, S. 27; dazu DÖRIG, aaO, S. 22.

2) Zu den Ausnahmefällen und den Möglichkeiten einer expliziten Beschränkung des Geltungszeitraumes LUHMANN, Rechtssoziologie, aaO, S. 359; v. KÖHLER, aaO, S. 231; BRINKMANN, aaO, S. 66.

3) Vgl. etwa Albrecht LOEWER: Über die Möglichkeit, die Rückwirkung im Steuerrecht zu beschränken, StuW 29. Jg. (1952) I Sp. 159 - Sp. 170; näher: Abschn. II. B) 2.a) dieser Arbeit.

4) DÖRIG, aaO, S. 43 (Hervorh. i. Orig.); vgl. ferner ENGISCH, Die Zeit im Recht, aaO, S. 69.

b) Zeit innerhalb des Rechts

Im Unterschied zu dem, was über 'Recht in der Zeit' ausgesagt werden kann, erscheint die 'Zeit innerhalb des Rechts' von vornherein sehr viel greifbarer. Schließlich findet sie schon im Wortlaut von Rechtsnormen Ausdruck[1].

(1) Zeit als Tatbestandsmerkmal

Die Notwendigkeit des Zeitbezugs von Gesetzesregeln wird unmittelbar einsichtig, wenn man diese mit Gerhart HUSSERL als PLäne auffaßt, durch die an die Verwirklichung hypothetischer Lebenssachverhalte, m.a.W. an Tatbestände bestimmte Rechtsfolgen geknüpft werden[2]. Jeder Lebenssachverhalt ist aber nun einmal auch - so ENGISCH - "ein Zeitgebilde"[3]; als Dimension der Wirklichkeit stellt der Zeitfaktor zunächst nichts weiter dar als "eine vom Recht vorgefundene Gegebenheit"[4]. Als solche enthält er an sich keine eigene Rechtsaussage. Hierfür muß erst eine Bewertung im Zuge der Tatbestandsbildung erfolgen[5].

---

1) ENGISCH, Die Zeit im Recht, aaO, S. 69 spricht von "Inhaltsbegriffen mit zeitlichem Einschlag".

2) Vgl. HUSSERL, aaO, S. 57. Im gleichen Sinne bezeichnet LUHMANN, Rechtssoziologie, aaO, S. 343 den Charakter des Rechts als den einer "Erwartungsstruktur". Zur geschichtlichen Entwicklung dieser Auffassung WENDORFF, aaO, S. 73.

3) ENGISCH, Die Zeit im Recht, aaO, S. 69.

4) So KIRCHHOF, aaO, S. 1. - HEINEMANN, aaO, S. 1 bezeichnet den Zeitfaktor aus dem von KIRCHHOF genannten Grund als "alogisches Element des Rechtslebens".

5) Mit dem Zeitfaktor als Tatbestandselement beschäftigt sich z.B. Charlotte TIMM: Eigentumsgarantie und Zeitablauf, Baden-Baden 1977, ausdrücklich etwa auf S. 17.

DOEHRING erklärt dazu:

> "Rechtssätze können Naturvorgänge nicht ungeschehen machen und philosophische Erkenntnisse nicht widerlegen, aber die Rechtssätze können Vorgänge und Erkenntnisse im Rahmen der Rechtsordnung autonom für beachtlich oder unbeachtlich erklären."[1]

Und weiter:

> "Daß eine naturwissenschaftliche und philosophische Betrachtungsweise der Zeit' auch für die juristischen Probleme eine Rolle spielt, ist nicht zu leugnen; jedoch, inwieweit solchen Erkenntnissen im Bereich des Juristischen Bedeutung zukommt, bestimmt die Rechtsordnung selbst und ausschließlich."[2]

Erst durch Aufnahme in juristische Tatbestände wird der Zeitfaktor, um einen Ausdruck KIRCHHOFs zu verwenden, zum "Rechtsgut 'Zeit'"[3]. Für Gerhart HUSSERL sind

> "temporale modi, in denen Rechtssachverhalte auftreten können,... keineswegs ... Phänomene, denen eine bloß rechtstechnische Bedeutung zukommt. ...Eine Analyse und Systematik derartiger Zeitmodalität in der Region des Rechts gehört in eine juristische Formenlehre, für die in der Rechtswissenschaft der Gegenwart nur rudimentäre Ansätze vorhanden sind." [4]

---

1) Karl DOEHRING: Die Wirkung des Zeitablaufs auf den Bestand völkerrechtlicher Regeln, Jahrbuch der Max-Planck-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften e.V., Heidelberg 1964, S. 70-89, hier: S. 71.

2) Ebenda, S. 70.

3) KIRCHHOF, aaO, S. 16.

4) HUSSERL, aaO, S. 29 f. (Hervorh. i. Orig.)

Einen solchen Ansatz unternimmt ENGISCH[1]. Die größte Relevanz der von ihm unterschiedenen Zeitbegriffe[2] für das Steuerrecht besitzen Zeitbestimmungen in Gestalt von Terminen und Fristen[3].

(2) Termine und Fristen

Der Termin stellt die kleinste Einheit der juristischen Zeitrechnung dar[4]. ENGISCH versucht den Termin zu definieren als

> "irgendwie festgesetzten und in diesem Sinne bestimmten 'Zeitpunkt', zu dem (erg.: von Gesetzes wegen - D. Verf.) etwas geschehen soll oder von dem an etwas geschehen soll." 5

Die Frist charakterisiert er demgegenüber als

> "'Zeitraum' (Zeitstrecke), innerhalb deren (erg.: von Gesetzes wegen - D. Verf.) etwas geschehen soll." 6

In beiden Fällen wird die Zeitvorstellung also offensichtlich

---

1) Vgl. ENGISCH, Die Zeit im Recht, aaO, insbes. S. 69-72.

2) Dies sind Zeitbestimmungsbegriffe (d.h. Termine und Fristen), Zeitgrenz-, Zeitdauer-, Zeitrelations-, Zeitdimensions- und Tempo-Begriffe.

3) So jedenfalls die bislang einzigen Untersuchungen, die sich Aspekte der 'Zeit im Steuerrecht' zum Thema gesetzt haben - vgl. HEINEMANN, aaO, S. VI und 1; FRIEDRICHS, aaO, S. 654 f.

4) Vgl. Hans J. WOLFF/Otto BACHOF: Verwaltungsrecht I - Ein Studienbuch, 9. Aufl. München 1974, S. 262 f.

5) ENGISCH, Die Zeit im Recht, aaO, S. 94.

6) Ebenda. Zu den verschiedenen Formen der Frist WOLFF/BACHOF, aaO, S. 263 ff. Als Beispiel für mögliche Härten einer Fristsetzung BFH Urt. v. 2. 6.1981, BFHE 133, 240/247 (betr. die Übergangsfrist zur letztmaligen Zulassung zur Steuerbevollmächtigten-Prüfung, die am 12. 9.1980 ablief.).

verräumlicht[1]. Die Verräumlichung darf als Ausdruck eines weitgehenden Strebens nach Objektivierung und Konkretisierung der zeitlichen Perspektive des Rechts gelten[2]. Um Anhaltspunkte für tatbestandsmäßige Umschreibungen bieten zu können, müssen juristische Zeitbestimmungen, wie LUHMANN sagt, die Zeit "intersubjektiv eindeutig konstituieren"[3].

Im Steuerrecht ist die Notwendigkeit hierzu nach HEINEMANN noch größer als in anderen Rechtsgebieten, weil es bei der Besteuerung regelmäßig um Verhältnisse der Subordination des Bürgers unter den Staat gehe[4]. Aus Gründen der Gleichbehandlung müsse, so HEINEMANN weiter, ein Steuergesetz in besonderem Maße darauf achten, Zeitbestimmungen durch das Setzen von Terminen und Fristen "gleichmäßig" und allgemein nachprüfbar vorzunehmen[5]. Eine solche Zielsetzung erzwingt die Verwendung von Maßstäben, die das, was sich jeweils in der Zeit abspielt, unberücksichtigt lassen[6]. Termine und Fristen rechtlich zu bestimmen heißt demnach nur, sie mit 'anderweitig feststehenden' Zeit-

---

1) Vgl. zur Problematik einer analogen Sicht von Zeit und Raum grundsätzlich Hans REICHENBACH: Philosophie der Raum-Zeit-Lehre, Berlin/Leipzig 1928, S. 130 ff. (Nachdruck Braunschweig 1977, S. 138 ff.) - Vom rechtsphilosophischen Standpunkt HUSSERL, aaO, S. 43 f., der als charakteristischen Unterschied zwischen der Existenz des Menschen in der Zeit und im Raum feststellt, daß der Mensch sich nur im Raum frei bewegen könne: "jedes 'hier' (kann) in ein 'dort' verwandelt werden ...".

2) Vgl. OPOCHER, aaO, S. 324 f.

3) Niklas LUHMANN: Die Knappheit der Zeit und die Vordringlichkeit des Befristeten, Die Verwaltung 1. Jg. (1968), S. 3-30 (Nachdruck in Ders.: Politische Planung - Aufsätze zur Soziologie von Politik und Verwaltung, Opladen 1971, S.143-164, hier: S. 153).

4) Vgl. HEINEMANN, aaO, S. 1 f.

5) Ebenda.

6) So HUSSERL, aaO, S. 31. Rechtlich relevant wird allerdings nicht die solcherart gemessene Zeit allein und an sich; sie muß vielmehr im Zusammenhang mit einem bestimmten Geschehen stehen - vgl. ENGISCH, Die Zeit im Recht, aaO, S. 101 f.

punkten und Zeiträumen zur Deckung zu bringen[1]. Das geschieht mit den astronomischen Instrumenten Kalender und Uhr[2]. Sekunden, Minuten, Stunden sowie Tage, Monate und Jahre stellen die Einheiten dar, in denen Zeit auch juristisch gemessen wird[3]. Damit ist allerdings nicht gesagt, daß der Eintritt eines Termins oder der Beginn einer Frist stets auch uhr- oder kalendermäßig formuliert sein müßte: Beides kann genausogut von einem tatsächlichen Ereignis ausgelöst werden[4] - nur die Einheiten der Zeitmessung bleiben im einen wie im anderen Fall dieselben.

Welche Bedeutung den einzelnen Zeit-Einheiten zukommt, hängt von der Wahl der Berechnungsmethode ab. Grundsätzlich läßt sich im Recht die Zivil- von der Naturalkomputation trennen .

---

1) So ENGISCH, Die Zeit im Recht, aaO, S. 94.

2) Rechtliche Grundlage der Zeitrechnung bildet Art. 73 Ziff. 4 GG sowie das Gesetz betreffend die Einführung einer einheitlichen Zeitbestimmung v. 12. 3.1893, RGBl. 1893, S. 93.

3) Die 'Objektivierung' der juristischen Zeit wird besonders deutlich in § 3 Abs. 4 des Meßeinheitengesetzes v. 2. 7.1969, BGBl.1969 I S. 709 , wo eine Sekunde definiert ist als das 9.192.631.770-fache der Periodendauer der Strahlung, die dem Übergang von Atomen des Nuklids $^{133}Cs$ (Caesium) vom einem zum anderen Hyperfeinstrukturniveau seines Grundzustandes entspricht. Zur physikalischen Zeitmessung im einzelnen SAWELSKI, aaO, passim.

   Dazu, daß ein Zeitraum juristisch immer kalendermäßig berechenbar, nicht nur durch Schätzung erfaßbar sein muß: BFH Urt. v. 17. 7.1980, BFHE 131 , 363/367 (betr. die est-rechtliche Behandlung einer einmalig geleisteten Entschädigungszahlung).

4) Vgl. zur Unterscheidung in kalender- und ereignisbestimmte Termine und Fristen HEINEMANN, aaO, S. 2 f. - Ein Beispiel für eine kalendermäßig bestimmte Frist stellt das Kalenderjahr dar; an seiner Stelle wurden in früheren Epochen ereignisbestimmte Zeiträume unterstellt - etwa vom Beginn einer Ernte bis zur nächsten. Vgl. dazu Abschn. II. D) 2.b) (1).
   Daß eine Ereignisbestimmung keineswegs der Messung der Zeit durch den Kalender entgegensteht, wird besonders am Beispiel des Geburtstags deutlich.

(3) Zivil- und Naturalkomputation

Schon das römische Recht kennt eine 'computatio civilis' und eine 'computatio naturalis'[1]. Die Naturalkomputation geht von der Sekunde als kleinster rechtlich bedeutsamer Zeiteinheit aus, während die 'bürgerliche Zeitrechnung' nur bis auf den Tag genau zählt[2]. Das moderne Steuerrecht beruht, wie die übrige Rechtsordnung, auf dem Grundsatz der Zivilkomputation[3]. Dafür sind Überlegungen maßgebend, die bereits DERNBURG im Jahre 1884 treffend zusammenfaßt:

> "Die bürgerliche Berechnung scheint ungenau und unvollkommen. Sie ist dennoch wohlberechtigt. Denn der Augenblick, in welchem sich ein rechtlich relevantes Ereigniß vollzieht, ... ist in der Folgezeit oft mit Sicherheit nicht zu ermitteln. Jedenfalls stünde die Mühe der Ermittlung nicht im Verhältnisse zum Resultate. Denn ob ein paar Stunden mehr oder weniger bei einer Fristbestimmung zu laufen haben, ist für das allgemeine gleichgültig. Wichtig ist nur, daß die Berechnung gleichförmig und sicher ist." 4

Demzufolge beginnt auch im Steuerrecht eine ereignisbestimmte Frist nicht etwa mit der Sekunde, in die das fristbegründende

---

1) Vgl. DERNBURG, aaO, S. 200-206.

2) Vgl. ebenda, S. 201.

3) Gemäß § 108 AO (davor: § 64 RAO 1919 und § 82 RAO 1932) sind die §§ 187-193 BGB anzuwenden, die die Zivilkomputation bis ins einzelne beschreiben. Zur historischen Entwicklung des BGB: HEINEMANN, aaO, S. 4; DERNBURG, aaO, S. 204 f.

4) Ebenda, S. 201.

Geschehen fällt, sondern erst mit dem Anfang des darauffolgenden Tages[1]. Die Zweckmäßigkeit der Zivilkomputation im Steuerrecht läßt sich daran ablesen, daß es kaum zu Rechtsstreiten hierüber kommt[2].

c) Schlußfolgerungen

Betrachtet man die Beziehungen zwischen Zeit und Recht zusammenschauend, so erweist sich die eingangs erwähnte Hypothese von einem spezifisch juristischen Zeitbegriff als kaum haltbar. Allenfalls die Funktionen, die dem Zeitfaktor namentlich innerhalb des Rechts übertragen sind, besitzen gewisse juristische Eigentümlichkeiten. Was jedoch den Begriff der Zeit selbst angeht, so wird man ENGISCH zustimmen dürfen, der "natürlich-praktische" Vorstellungen überwiegen sieht[3], die sich in einer Verräumlichung als Zeit'punkt' oder Zeit'raum' äußern.

---

1) Gemäß § 187 Abs. 1 BGB . - Ist die Frist allerdings kalendermäßig, d.h. mit Tagesdatum bestimmt, so wird dieser Tag mitgezählt. Das gilt ausnahm sweise auch für die Berechnung des Lebensalters - vgl. § 187 Abs. 2 BGB. Zur Willkürhaftigkeit der Behandlung des Anfangstages einer Frist schon DERNBURG, aaO, S. 202.

2) Ausführlich im Steuerrecht nur: BFH Urt. v. 9. 1.1959, BFHE 68, 394 ff. (betr. die zeitliche Zurechnung der Geschäftsguthaben von "am Jahresschlusse" ausscheidenden Genossen); ferner BFH Urt. v. 2. 5.1974, BFHE 113, 195/198 (betr. die zeitliche Einordnung eines "mit Wirkung vom 1. Januar" erfolgten Veräußerungsvorgangs). In beiden Fällen beruft sich der BFH auf ein Urt. des Reichsgerichts v. 11. 1.1904, RGZ 56, 425, wonach solche Ereignisse in den "unmeßbaren Zeitpunkt, in welchem das Jahr bereits zu seinem Ende gelangt ist um sofort und ohne Unterbrechung in ein neues Jahr überzugehen", fallen (Hervorh. i. Orig.). Diese rein logische Sekunde gehöre weder zum einen noch zum anderen Jahr, so daß eine Zuordnung nur "unter Würdigung aller Umstände" möglich sei. Die beiden BFH-Urteile führen deshalb zu zwei unterschiedlichen Ergebnissen: Im ersten Fall erfolgt eine Zurechnung zum Vorjahr; im zweiten Fall zum Folgejahr. Zur Zivilkomputation im Rahmen des Lastenausgleichs: BVerwG Urt. v. 19. 2.1976, BVerwGE 50, 209 ff.

3) Vgl. ENGISCH, Die Zeit im Recht, aaO, S. 81, 92, 99 und 108.

Von diesem Zeitverständnis muß auch eine Analyse des ESt-Rechts ausgehen. Im Laufe der Untersuchung wird sich noch ergeben, daß derart gemessene Termine und Fristen nicht nur im Besteuerungsverfahren eine über das rein Technische hinausragende Bedeutung haben[1]. Ihre Aufgabe erschöpft sich nämlich nicht, wie HEINEMANN zu Recht unterstreicht, in der schematischen Auslösung vom Gesetzgeber vorgesehener Folgen:

> "Die Zeit hat (erg.: außerdem - D. Verf.) gegenüber Tatsachen qualifizierende Bedeutung" 2,

womit sich die Frage nach der Angemessenheit von Zeitbestimmungen im Blick auf die jeweilige Natur der Sache erhebt. Die anschließende Untersuchung will dieser Frage für das ESt-Recht nachgehen.

Da die ESt jedoch nicht nur als rechts- sondern genauso als wirtschaftswissenschaftlicher Erkenntnisgegenstand zu sehen ist, muß noch geprüft werden, welches Zeitverständnis einer ökonomischen Analyse gerecht wird.

---

1) Vgl. als Beispiel für ein solches Verständnis im Bereich des ESt-Rechts Rudolf BALMES: Das Lebensalter im Steuerrecht - Tabelle der altersabhängigen Steuererleichterungen, RWP Ordner 14 D I 1, S. 179-202 (ab 2/1981).

2) HEINEMANN, aaO, S. 2. Der Autor führt als Beispiel u.a. das Einkommen an, dessen Höhe entscheidend von dem Zeitraum abhänge, auf den diese Stromgröße bezogen werde.

## 3. Der Zeitfaktor in der Wirtschaftswissenschaft

GROSS beginnt die - soweit ersichtlich - älteste Betrachtung der "Zeit in der Volkswirthschaft" im Jahre 1883 mit der Feststellung:

> "Alle wirthschaftlichen Thatsachen sind ebensowohl an die Zeit als an den Raum gebunden." 1

Diese Aussage mutet auf den ersten Blick trivial an; sie stellt sich bei näherem Hinsehen aber als Ursache für eine bis heute anhaltende, intensive Auseinandersetzung der Wirtschaftswissenschaft mit dem Zeitproblem heraus. NIEHANS meint

> "sogar vermuten zu dürfen, daß sich kaum eine andere Wissenschaft so beständig und in solcher Breite mit der Zeit beschäftigt hat. Das Ergebnis dieser Bemühungen ist ein fast überwältigender Reichtum von Fragestellungen, Beobachtungen, Hypothesen und Gesichtspunkten." 2

Vor diesem Hintergrund verstehtes sich beinahe von selbst, daß nicht nur für die Rechts- sondern auch für die Wirtschaftswissenschaft die Frage erhoben wurde, ob sie einen ihr eigentümlichen

---

1) Gustav GROSS: Die Zeit in der Volkswirthschaft, Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft, 39. Jg. (1883), S. 126-165, hier: S. 127. Ähnlich Werner SOMBART: Die drei Nationalökonomien - Geschichte und System der Lehre von der Wirtschaft, München/Leipzig 1930, S. 174.

2) Juerg NIEHANS: Die Zeit im Spiegel der Wirtschaftstheorie, in R. W. MEYER (Hrsg.), aaO, S. 268-295, hier: S. 268. Vgl. auch Paul N. ROSENSTEIN-RODAN: The Role of Time in Economic Theory, Economica N.S. vol. 1 (1934), S. 77-97, hier: S. 77.

Zeitbegriff entwickelt habe[1]. Mit der Behandlung des Zeitproblems durch die Jurisprudenz haben alle diesbezüglichen ökonomischen Erwägungen gemein, daß sie nicht auf eine Definition im strengen Sinne abzielen, sondern den Zeitfaktor lediglich mittels Aussagen über seine Funktionen zu erhellen streben[2]. Aus der ganzen Fülle der hierzu vorgelegten Untersuchungen lassen sich zwei grundverschiedene Anschauungen herauskristallisieren: Zum einen wird die Zeit als Dimension wirtschaftlichen Geschehens aufgefaßt; zum andern wird sie als eigenständiges ökonomisches Gut gesehen[3].

a) Zeit als Dimension wirtschaftlichen Geschehens

Genauso wie das 'Recht in der Zeit' weisen reale wirtschaftliche Vorgänge eine geschichtliche Struktur auf. SCHUMPETER bemerkt dazu:

> "Die ökonomischen Probleme irgendeiner Epoche, einschließlich der Gegenwart, kann niemand zu begreifen hoffen, der nicht ausreichend mit den historischen Tatsachen vertraut ist ..." 4

---

1) So Alfred Eugen OTT: Der Zeitbegriff in der Wirtschaftstheorie, in Erich SCHNEIDER (Hrsg.): Wirtschaftskreislauf und Wirtschaftswachstum - Carl FÖHL zum 65. Geburtstag, Tübingen 1966, S. 131-141, hier: S. 131. Ferner Paul Bernhard WITTENBURG: Wirtschaft und Zeit - Eine Untersuchung über den Begriff der ökonomischen Zeit, Heidelberger Studien aus dem Institut für Sozial- und Staatswissenschaften, 2. Jg.(1932), S. 1-129, hier: S. 8.

2) Vgl. ausdrücklich OTT, aaO, S. 134.

3) Vgl. Hellmuth MILDE: Konsumzeit, Arbeitszeit und Suchzeit in der Theorie des Haushalts, JbfNÖSt 188. Jg. (1973), S. 481-493, hier: S. 481.

4) Joseph A. SCHUMPETER: Geschichte der ökonomischen Analyse, 1.Bd., Göttingen 1965, S. 43. (Hervorh. i. Orig.)

Die Einbeziehung geschichtlicher Aspekte ist also Rechts- und Wirtschaftswissenschaft gleichermaßen geläufig. Allerdings endet die Parallele zwischen beiden Disziplinen dort, wo die Ökonomie von der Wirklichkeit abstrahiert, um modellhafte Aussagen zu gewinnen[1]. In diesem Bereich, der eher dem Komplex der 'Zeit innerhalb des Rechts' ähnelt, sind alle nachfolgend erörterten Problemkreise angesiedelt.

(1) Zeitbedarf wirtschaftlicher Anpassungen

Als grundlegend für die Berücksichtigung des Zeitfaktors in ökonomischen Modellen gelten die Erwägungen MARSHALL's[2]. MARSHALL sieht im

> "element of time the source of many of the greatest difficulties in economics." 3

Einerseits habe das Zeitmoment einen besonderen Erklärungswert für wirtschaftliche Prozesse, weil es die Beziehung zwischen

---

1) Besonders klar ist die Unterscheidung von KRÜSSELBERG, aaO, S. 176, der zwischen "historischer Dynamik" und "analytischer Dynamik" trennt. Letztere zeichne sich durch fehlende Beachtung der zeitlichen Entwicklung einer Wirtschaftsordnung aus. Dazu eingehend Werner EHRLICHER: Die Problematik des Zeitmoments in der Theorie des Sparens und Investierens (I. Teil), Diss. Erlangen 1950, S. 18-32.

2) So WITTENBURG, aaO, S. 99 und 106 sowie Andreas PAULSEN: Die wirtschaftlichen Grundbegriffe und der Zeitfaktor, JbfNÖSt 161. Jg. (1949), S. 371-410, hier: S. 371.

3) Alfred MARSHALL: Principles of Economics - An introductory volume, 8th ed. London 1961, S. 92 f. Dazu Redvers OPIE: MARSHALL's Time Analysis, The Economic Journal vol. 41 (1931), S. 199-215.

Ursache und Wirkung ganz wesentlich beeinflusse[1]. Andererseits löse der Zeitbedarf, den ROSENSTEIN-RODAN als "velocity of adjustment" eingehender untersucht[2], erhebliche methodologische Schwierigkeiten aus[3]. Das damit angesprochene Verhältnis von Statik und Dynamik bildet nach EHRLICHER

> "das Zentrum der methodologischen Diskussion der Zeitproblematik"

in der Wirtschaftswissenschaft überhaupt[4]. Statische Modelle nehmen zwar nur in ihren einfachsten Formen gar keine Kenntnis vom Zeitfaktor[5]. Diese Dimension stellt für sie aber im Gegensatz zu dynamischen Modellen keine unabhängige Variable dar . Im Bereich der Finanzwissenschaft wird, wenn man RECKTENWALD folgt, die dynamische Betrachtung gegenüber der komparativ-statischen

---

1) Vgl. MARSHALL, aaO, S. 93 (mit Beispielen); vorher schon John Bates CLARK: Essentials of Economic Theory - as Applied to Modern Problems of Industry and Public Policy, 2nd ed. New York 1909, S. 131 und 203 ff.

2) Vgl. ROSENSTEIN-RODAN, The Role of Time ..., aaO, S. 88 ff.; ferner Joseph Heinz MÜLLER: Zum Problem der Zeit in der Wirtschaftstheorie, Jahrbuch des Instituts für christliche Sozialwissenschaften 3. Jg. (1962), S. 261-274 (weitgehend identisch mit Ders., Zeit und Zeitlichkeit in der Wirtschaftswissenschaft, Freiburger Dies Universitatis 8. Jg. /1960/61/, S. 95-98), hier: S. 272 f.

3) Vgl. MARSHALL, aaO, S. 304: "The element of time is a chief cause of those difficulties in economic investigations which make it necessary for man with his limited powers to go step by step." Dazu Erich VOEGELIN: Die Zeit in der Wirtschaft, Archiv für Sozialwissenschaft und Sozialpolitik 53. Jg. (1925), S. 186-211, hier: S. 186 f.; WITTENBURG, aaO, S. 99.

4) EHRLICHER, Die Problematik des Zeitmoments..., aaO, S. 48. Zu den verschiedenen Ansichten über Statik und Dynamik schon Rudolf STRELLER: Statik und Dynamik in der theoretischen Nationalökonomie, Leipzig 1926, S. 26 f.; ferner PAULSEN, aaO, S. 372 ff.

5) Das Bild einer 'zeitlosen' Wirtschaft, wie es für die Statik gern gezeichnet wird - vgl. NIEHANS, aaO, S. 271 f. - trifft nicht einmal voll auf Modelle stationärer Wirtschaften zu; vgl. WITTENBURG, aaO, S. 106.

stark vernachlässigt[1]. Dabei ist es unumstritten, daß dem Zeitfaktor insbesondere in Gestalt von time-lags bei der Wirkung steuerpolitischer Instrumente erhebliche Bedeutung zukommt[2] - ein Umstand, der v. a. im Blick auf Maßnahmen mit konjunkturpolitischen Zielsetzungen hervorgehoben wird[3]. BÜHLER/STRICKRODT bezeichnen die "Bedeutung des Zeitfaktors in der Auswirkung speziell konjunkturpolitisch gemeinter Maßnahmen" denn auch ausdrücklich als eines der Felder, auf denen die Finanzwissenschaft zur Fortbildung des Steuerrechts aufgerufen sei[4].

OTT analysiert den genannten Zeitfaktor und gelangt zu dem Schluß, daß er als "operational time" dieselben Aufgaben erfülle, die in

---

1) Vgl. Horst Claus RECKTENWALD: Steuerüberwälzungslehre - Theoretische und empirische Verteilung von Abgaben und Kosten, 2. Aufl. Berlin 1966, S. 75-77. Zum Unterschied zwischen komparativ-statischer und dynamischer Betrachtung NIEHANS, aaO, S. 273-276. Finanzpolitische Implikationen des Zeitbedarfs wirtschaftlicher Anpassungen werden z.B. von Ryzo SATO: Finanzpolitik in einem neoklassischen Wachstumsmodell - Eine Analyse des Zeitbedarfs zur Gleichgewichtsanpassung, in Horst Claus RECKTENWALD (Hrsg.): Finanztheorie, 2. Aufl. Köln/Berlin 1970, S. 231-238, erörtert.

2) Vgl. MUSGRAVE, Finanztheorie, aaO, S. 431 und 467 ff.; ferner Horst ZIMMERMANN: Instrumente der Finanzpolitik, HdF Bd. I, 3. Aufl. Tübingen 1977, S. 166-192, insbes. S. 175 f. sowie Dieter POHMER: Wirkungen finanzpolitischer Instrumente, HdF Bd. I, 3. Aufl. Tübingen 1977, S. 193-346, insbes. S. 243.

3) NEUMARK, Probleme der allgemeinen Einkommenstheorie, aaO, S. 50, betont darüber hinaus die "hervorragende Bedeutung" der "Beziehungen zwischen Einkommen und Zeit für die Konjunkturtheorie" (Hervorh. i. Orig.), die besonders deutlich im "Gesetz der zeitlichen Einkommensfolge" von v.ZWIEDINECK-SÜDENHORST zum Ausdruck komme. Vgl. Otto v. ZWIEDINECK-SÜDENHORST: Die Arbeitslosigkeit und das Gesetz der zeitlichen Einkommensfolge, Weltwirtschaftliches Archiv 34. Jg. (1931), S. 361-386. Eingehend hierzu Werner MAHR: Das Gesetz der zeitlichen Einkommensfolge und der Zwiedineckssche Prozeß, JbfNÖSt 161. Jg. (1949), S. 321-370.

4) Vgl. BÜHLER/STRICKRODT, aaO, S. 31.

der klassischen Physik anzutreffen seien[1]. Deshalb müsse man sich auch davor in Acht nehmen, dem Zeitfaktor selbst kausales Gewicht beizulegen: Es komme nur auf das ökonomische Geschehen innerhalb der Zeit an[2]. OTTs Ergebnis erlaubt eine weitere Schlußfolgerung. Sobald es um empirische Überprüfungen wirtschaftlicher Zusammenhänge oder um Prognosen geht, muß die Zeit auch für Zwecke der Wirtschaftswissenschaft in Kalender- und Uhrzeit transformiert werden, damit sie operational wird[3].

(2) Bestands- und Stromgrößen

Unabhängig von der Verschiedenheit statischer, komparativ-statischer und dynamischer Betrachtungen steht die Frage, ob Bestands- oder Stromgrößen untersucht werden[4]. Während das erste Problem methodischer Natur ist, berührt das zweite lediglich den Gegenstand der Erörterung.

Bestands- und Stromgrößen lassen sich nur mit einem temporären Bezug definieren: Bestandsgrößen sind allein unter Bezug auf einen Zeitpunkt denkbar; Stromgrößen können bloß für einen Zeitraum bestimmt werden. Mitunter erlangt die zeitliche Eigenschaft sogar

---

1) Vgl. OTT, aaO, S. 133 (ähnlich WITTENBURG, aaO, S. 125 f.). OTT berücksichtigt neben dem klassischen physikalisch-mathematischen Verständnis, das auf ARISTOTELES zurückgeht, noch das psychologische und das der modernen Physik.

2) Vgl. ebenda, S. 134.

3) Vgl. ebenda, S. 135. Dieselbe Feststellung trifft MUSGRAVE, Finanztheorie, aaO, S. 468 f.

4) So verweist etwa D. SCHNEIDER, Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit ..., aaO, S. 47, darauf, daß die Stromgröße 'Einkommen' einer einperiodischen, mithin statischen Wirtschaftstheorie entstamme.

entscheidende Bedeutung für die Trennung eines Begriffspaares - etwa, wenn FRIEDRICHS feststellt:

> "Dem Verhältnis zwischen Zeitpunkt und Zeitraum entspricht auch das Verhältnis zwischen Vermögen und Einkommen ..." 1

WITTENBURG hält die Zeit dabei für ein "formales Rechnungsprinzip", das kaum als "spezifisch ökonomisch" zu beurteilen sei[2]. Diese Ansicht bestätigt sich bei einem Vergleich mit der 'Zeit innerhalb des Rechts', die sich ja ebenfalls durch den Drang zur Objektivierung auszeichnet und auf ihre Weise qualifizierend wirkt.

(3) Zeit als Verhaltensdeterminante

Die bis hierher erörterten Aufgaben des Zeitfaktors in der Wirtschaftswissenschaft ähneln den juristischen Funktionen insoweit, als sie auch auf eine Objektivierung des Begriffs drängen. Anders steht es mit der Rolle der Zeit als möglichem Bestimmungsgrund für Verhaltensweisen von Wirtschaftssubjekten: Hier kommt ein subjektives oder psychologisches Moment zum Vorschein[3]. SHACKLE begründet das folgendermaßen:

> "Because economics is concerned with the actions and conduct of men, it is concerned with their decisions. But decisions take place in the individual mind. It follows that economics must be concerned with the essence and nature of the moment-in-being of the individual person." 4

---

1) FRIEDRICHS, aaO, S. 655.

2) Vgl. WITTENBURG, aaO, S. 112.

3) Vgl. zur von AUGUSTINUS ausgehenden, psychologischen Zeitauffassung Peter BIERI: Zeit und Zeiterfahrung - Exposition eines Problembereiches, Frankfurt a.M. 1972.

4) George L. S. SHACKLE: Time in Economics, Amsterdam 1958, S. 106.

Der "moment-in-being" - die erlebte Gegenwart - liegt zwischen den beiden anderen subjektiven Zeitkategorien "memory" und "expectation", die SHACKLE als die "mental acts related to time" bezeichnet[1] und von der ansonsten in der Wirtschaftswissenschaft vorherrschenden objektiv-mathematischen Zeitauffassung abgrenzt[2].

Erfahrungen der Vergangenheit beeinflussen wirtschaftliches Handeln ebenso[3] wie Erwartungen in die Zukunft[4] und die Ungewißheit hierüber[5]. Diese Erkenntnis schlägt sich besonders deutlich in der Annahme der Existenz von Zeitpräferenzen nieder, wonach Wirtschaftssubjekte Ereignisse in der Gegenwart um so niedriger bewerten, je später das Eintreten in der Zukunft angesiedelt wird[6] und als deren Ausdruck Zinssätze zum Teil

---

1) Vgl. SHACKLE, aaO, S. 16.

2) Vgl. ebenda, S. 13; ähnlich J. H. MÖLLER, Zum Problem der Zeit in der Wirtschaftswissenschaft, aaO, S. 266.

3) Vgl. ebenda, wo MÖLLER von der "Rückstrahlwirkung erkannter Umstände, die manchmal zu gänzlich neuen und neuartigen ('atypischen') Handlungen und Verhaltensweisen der Wirtschaftssubjekte führt." spricht. Vgl. ferner NIEHANS, aaO, S. 280.

4) Vgl. ausführlich Heinrich JÄGER: Verbrauch und Sparen als individualökonomische Kategorien, FA N. F. 7. Jg. (1940), S. 20-74, insbes. S. 22-29 zur "Zeitdimensionalität als Mitbestimmungsgrund des wirtschaftlichen Verhaltens", insbesondere hinsichtlich der Entscheidung zwischen Konsum und Sparen. Dazu auch EHRLICHER, Die Problematik des Zeitmoments..., aaO, S. 80 ff.

5) Vgl. NIEHANS, aaO, S. 288-292.

6) Grundlegend zum sog. 'Gesetz von der Minderschätzung zukünftiger Bedürfnisse Eugen v. BÖHM-BAWERK: Kapital und Kapitalzins, 2. Abteilung: Positive Theorie des Kapitals, 1. Bd.(Buch I-IV), 4. Aufl. Jena 1921 (Nachdruck Stuttgart 1961), S. 332-338.
Dieter SCHNEIDER: Realisationsprinzip und Einkommensbegriff, in: Jörg BAETGE/Adolf MOXTER/Dieter SCHNEIDER (Hrsg.): Bilanzfragen, Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich LEFFSON, Düsseldorf 1976, S. 101-117, hier: S. 112, betont, daß BÖHM-BAWERKs Zins- und Kapitaltheorie die erste ausdrückliche Beachtung des Zeitmoments in der Wirtschaftstheorie darstellt.
OTT, aaO, S. 136, bemerkt, daß BÖHM-BAWERK selbst an keiner Stelle sein psychologisches Zeitverständnis als solches erläutert.

gesehen werden[1]. Allerdings ist die Funktion des Zeitfaktors als Verhaltensdeterminante nicht gänzlich auf die subjektive Seite beschränkt. So macht etwa NEUMARK auf die Auswirkungen aufmerksam, die auch eine gesetzliche Einteilung der Zeit auf die Entscheidungsträger der Wirtschaftspolitik nach sich ziehen kann[2]. LIEFMANN-KEIL spricht in ähnlichem Zusammenhang von "intertemporalen Spillovereffekten"[3]. Augenscheinlich handelt es sich dabei um Beeinflussungen der Wirtschaft durch das Recht. Derartige Beziehungen werden auch von der Jurisprudenz erkannt - beispielsweise, wenn LUHMANN zu Zeitbefristungen kritisch sagt, sie wirkten

> "selektiv in bezug auf Sachziele, die man verfolgen, und Informationen, die man verwerten kann." 4

---

1) Vgl. SHACKLE, aaO, S. 31 und 85 ff. sowie Norbert ANDEL: Nutzen-Kosten-Analysen, HdF Bd. I, 3. Aufl. Tübingen 1977, S. 475-518, insbes. S. 503-506.

2) Vgl. NEUMARK, Planung in der öffentlichen Finanzwirtschaft, aaO, S. 176 ff.

3) Vgl. LIEFMANN-KEIL, Intertemporale Spillovereffekte und öffentlicher Haushalt, aaO, S. 483, in Analogie zu den räumlichen Spillovereffekten, mit denen die (ungewollt) grenzüberschreitende Wirkung wirtschaftspolitischer Entschlüsse gekennzeichnet wird.
Mit Bezug auf das Konsumverhalten privater Haushalte Roland M. Mc KEAN: Spillovers From the Rising Value of Time, The Quarterly Journal of Economics vol. 87 (1973), S. 638-640.

4) LUHMANN, Rechtssoziologie, aaO, S. 350; ähnlich ders., Die Knappheit der Zeit ..., aaO, S. 147 und 153 f.

b) Zeit als knappes Gut?

(1) Begründung

Alle bis hierher angesprochenen ökonomischen Zeitanschauungen betreffen den Zeitfaktor als Dimension wirtschaftlichen Handelns. Demgegenüber ist die ausführliche Beschäftigung mit der Zeit als Gegenstand des Wirtschaftens, d.h. als knappes Gut mit einem positiven Preis, jüngeren Datums[1].

Dieses Verständnis scheint zwar auf den ersten Blick schon in dem sprichwörtlich gewordenen "Time is Money" Benjamin FRANKLIN's[2] angelegt zu sein. Bei näherem Hinsehen entpuppt sich jenes Zitat aber als Ausdruck einer religiös motivierten Geisteshaltung, die in Wirklichkeit nicht der Zeit, sondern der Arbeit einen Eigenwert beilegt[3].

Die neuere Sicht der Zeit als eines ökonomischen Gutes geht von einem anderen Standpunkt aus, der sich mit wenigen Worten so beschreiben läßt: Selbst wenn die Knappheit aller Güter im herkömmlichen Sinne nicht gegeben wäre, bliebe für die Wirtschaftssubjekte ein Engpaßfaktor bestehen - die Begrenztheit oder 'Knappheit' ihrer Lebenszeit. Ihretwegen stellte sich ein Auswahlproblem bei der Bedürfnisbefriedigung, denn nicht alle Wünsche könnten gleichzeitig verwirklicht werden. Eine vollständige Erfüllung in bestimmter zeitlicher Rangfolge würde aber in aller Regel

---

1) Vgl. MILDE, aaO, S. 481. Als grundlegend gilt Staffan B. LINDER: The Harried Leisure Class, New York 1970 (im folgenden zitiert nach der deutschen Ausgabe: Das Linder Axiom oder Warum wir keine Zeit mehr haben, Gütersloh/ Wien 1971).

2) Dazu und zu den mannigfachen historischen Vorläufern bis ins Altertum WENDORFF, aaO, S. 278 f.

3) Mit eingehenden Nachweisen: Ebenda, S. 279 ff.; ferner WITTENBURG, aaO, S. 94 f. und 116.

durch das Lebensende ausgeschlossen[1]. Der Zeitfaktor sei insofern nicht nur einziger Engpaß, sondern auch "the ultimate source of utility"[2]. Diese theoretischen Erwägungen finden Halt in der empirischen Beobachtung, daß in entwickelten Industrieländern zunehmend Einkommen - m. a. W.: Während der Freizeit konsumierbare Güter - und Zeit - genauer: Freizeit - als Substitute angesehen werden[3].

(2) Kritik

Die These von der Zeit als ökonomischem Gut darf trotz der geschilderten, plausibel anmutenden Überlegungen nicht als allgemein akzeptiert gelten. Schon ROSENSTEIN-RODAN unterscheidet zwischen der Zeit, die bei der Konsumtion gebraucht wird, als "joint element of an economic good" und zwischen der Freizeit ("leisure"), die in der Tat "an economic good proper" darstelle[4].

---

1) Vgl. Marc J. ROBERTS: On Time, The Quarterly Journal of Economics vol. 87 (1973), S. 646-650, hier: S. 646. Ähnlich schon ROSENSTEIN-RODAN, The Role of Time ..., aaO, S. 84 ff.

2) So Richard ZECKHAUSER: Time as the Ultimate Source of Utility, The Quarterly Journal of Economics vol. 87 (1973), S. 668-673, insbes. S. 668 f.

3) Vgl. ROBERTS, aaO, S. 650. Ausführlich dazu Gilbert R. GHEZ/ Gary S. BECKER: The Allocation Of Time Over the Life Cycle, New York 1975, insbes. S. XIV. An dieser Stelle greift das bekannt gewordene LINDER-Axiom ein, wonach Freizeit in einer Gesellschaft als umso knapper empfunden wird, umso höher die Arbeitsproduktivität im entsprechenden Land steigt - vgl. LINDER, aaO, S. 14 f. Auch die ESt ist im übrigen ein Einflußfaktor, der die Aufteilung zwischen Einkommen (oder: Arbeitszeit) und Freizeit berührt; vgl. etwa als Vertreter der 'Ökonomischen Analyse des Rechts' Alan Mitchell POLINSKY: Ökonomische Analyse des Rechts als ein potentiell mangelhaftes Produkt - Eine Verbraucherinformation zu POSNER's 'Ökonomische Analyse des Rechts', in ASSMANN/KIRCHNER/SCHANZE, aaO, S. 113-145, hier: S. 123 und 131.

4) Vgl. ROSENSTEIN-RODAN, The Role of Time ..., aaO, S. 86 f.

OTT hält dem entgegen, daß auch Freizeit stets "Zeit zu etwas" und keineswegs leere, isolierte Zeit sei[1]. Er überprüft seinerseits die Zeit auf die beiden notwendigen Eigenschaften eines Gutes - Nützlichkeit und Knappheit - und kommt zu dem Ergebnis, daß streng genommen keines der beiden Merkmale vorliege: Zeit an sich sei nicht nützlich, weil sie allein kein Bedürfnis zu befriedigen vermöge, sondern nur in Verbindung mit produktiver oder konsumtiver Tätigkeit[2]. Sie sei an sich auch nicht knapp, sondern lediglich für das einzelne Wirtschaftssubjekt auf dessen Lebensdauer begrenzt[3]. Infolgedessen könne man die Zeit prinzipiell nicht als ökonomisches Gut im eigentlichen Sinne, sondern bloß als "joint element of economic goods" bezeichnen, das als solches sehr wohl wertbeeinflussend wirke[4].

Auch die nachfolgende Untersuchung geht von OTTs Sichtweise aus. Sie berücksichtigt v. a. eine Erkenntnis, die J. H. MÖLLER im Zusammenhang mit der Frage nach dem Guts-Charakter der Zeit hervorhebt: MÖLLER zeigt, wieso die neuere Wirtschaftstheorie weniger im Zeitfaktor als vielmehr im Geld ein spezielles Gut sieht[5].

---

1) Vgl. OTT, aaO, S. 138, dort Fn. 23.

2) Vgl. ebenda.

3) Vgl. ebenda.

4) Vgl. ebenda; in Anlehnung an ROSENSTEIN-RODAN, The Role of Time ..., aaO, S. 86 f.

5) Vgl. J. H. MÖLLER, Zum Problem der Zeit in der Wirtschaftswissenschaft, aaO, S. 273.
Vgl. auch John R. HICKS: Some Questions of Time in Economics, in Anthony M. TANG/Fred M. WESTFIELD/James S. WORLEY (eds.): Evolution, Welfare, and Time in Economics - Essays in Honor of Nicholas GEORGESCU-ROEGEN, Toronto/Lexington, Mass. 1976, S. 135-151, insbes. S. 138 f.
HICKS unterscheidet die traditionelle, nationalökonomische Analyse als "economics in time" von den "economics of time", als deren ersten Vertreter er v. BÖHM-BAWERK betrachtet.

Er greift dazu auf das bereits erwähnte 'Gesetz von der Minderschätzung zukünftiger Bedürfnisse' zurück. Nach der jüngeren liquiditätstheoretischen Deutung komme nun gerade dem Geld die Aufgabe zu, eine

> "Brücke ... zwischen Gütern unterschiedlicher Datierung"[1]

zu schlagen. Deshalb gehe die Bedeutung des Geldes über die eines reinen "Schleiers" hinaus, der die realwirtschaftlichen Gegebenheiten nur bedecken würde. Die daraus resultierende Notwendigkeit einer Differenzierung zwischen Nominalwert und Realwert, wie sie an einigen Stellen dieser Arbeit zu Tage treten wird, hat damit auch und vor allem Ursachen, die im Zeitfaktor begründet sind[2].

c) Schlußfolgerungen

Zwar weichen die Funktionen des Zeitfaktors in der Wirtschaftswissenschaft wesentlich von denen in der Rechtswissenschaft ab. Trotzdem ist beiden Disziplinen das Streben nach Objektivierung weitgehend gemein; eine ganz und gar eigenständige Vorstellung über das Phänomen 'Zeit' gibt es in der Wirtschaftswissenschaft genausowenig wie in der Rechtswissenschaft[3].

---

1) J. H. MÖLLER, Zum Problem der Zeit in der Wirtschaftswissenschaft, aaO, S. 273 - wohl in Anlehnung an John Maynard KEYNES: The General Theory Of Employment, Interest and Money, London 1936 (reprint: London 1964), S. 293: "For the importance of money essentially flows from its being a link between the present and the future".

2) Ähnlich PAULSEN, aaO, S. 405.

3) So auch die zusammenfassende Antwort von WITTENBURG, aaO, S. 124 f., auf die eingangs gestellte Frage nach der Existenz eines spezifisch ökonomischen Zeitbegriffs.

Die ökonomische Untersuchung z. B. von time-lags und von Bestands- und Stromgrößen muß sich letztenendes in ähnlicher Weise auf eine an Uhr und Kalender gemessene Zeit beziehen wie die juristische Würdigung von Terminen und Fristen. Daß dieses Verständnis des Zeitfaktors auch für eine Analyse der ESt maßgeblich ist, liegt auf der Hand: Für sie als Untersuchungsgegenstand erscheint eine Stromgröße - das Einkommen - schon vom Begriff her konstitutiv.

Anders als die Rechtswissenschaft betrachtet die Wirtschaftswissenschaft das Zeitmoment außerdem als Verhaltensdeterminante, wobei sie eine mehr subjektive Anschauung zugrunde legt. In diesen Bereich gehört nicht nur die Rücksichtnahme auf etwaige Zeitpräferenzen, sondern darüber hinaus die Beachtung wirtschaftlicher Reaktionen, die durch rechtliche Zeitbestimmungen erst ausgelöst werden. Solche Probleme sind im folgenden für die ESt ebenfalls zu erörtern.

Schließlich wird die Zeit hier - im Gegensatz zu einem Teil des wirtschaftswissenschaftlichen Schrifttums - zwar nicht als 'economic good proper' gesehen; als Ursache der notwendigen Trennung zwischen Nominalwert- und Realwertbetrachtungen spielt der Zeitfaktor jedoch eine wertbeeinflussende Rolle, die im Rahmen dieser Untersuchung nicht unbedacht bleiben darf.

## II. DIE ERSCHEINUNGSFORMEN DER ZEIT IM EINKOMMENSTEUERTATBESTAND

### A) Überblick: Die Einkommensteuer-Abschnitte

Der II. Teil dieser Arbeit dient im wesentlichen der Klärung zweier Fragen: Wie tritt der Zeitfaktor auf den verschiedenen Stufen des ESt-Tatbestands rechtlich in Erscheinung und welche wirtschaftlichen Konsequenzen löst er dort jeweils aus?
Im Verlauf der Untersuchung wird immer wieder auf drei zeitbezogene Begriffe zurückzukommen sein, die Finanz- und Steuerrechtswissenschaft gleichermaßen geläufig sind[1], ohne daß stets scharf zwischen ihnen getrennt würde. Deshalb ist es zweckmäßig, ihre Inhalte vorab einmal genau zu bestimmen und voneinander abzugrenzen.

Es handelt sich um drei Zeitraum-Begriffe, die im folgenden zusammenfassend als die ESt-Abschnitte bezeichnet werden, nämlich um den Ermittlungszeitraum, den Bemessungszeitraum und den Veranlagungszeitraum.

#### 1. Der Ermittlungszeitraum

Damit es im Einzelfall zur Entstehung einer ESt-Schuld kommen kann, bedarf es der Überprüfung des tatsächlichen Vorliegens aller Merkmale des ESt-Tatbestands[2]. Eine solche Würdigung von Lebenssach-

---

1) Vgl. nur die Übersichten bei Heinrich KELLERBACH: Veranlagungszeitraum, Bemessungszeitraum und Wirtschaftsjahr bei der Einkommensteuer, Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht, 20. Jg. (1965), S. 241-243; ferner TIPKE, Steuerrecht, aaO, S. 195; SACHSE, aaO, S. 28; HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 44 f. sowie Adolf GRASS: Streifzüge durch das geltende Einkommensteuerrecht - I. Das abweichende Wirtschaftsjahr in der Einkommensteuer, StbJb. 10. Jg. (1958/59), S. 133-143, hier: S. 137.

2) Vgl. BAYER, Tatbestandsmäßigkeit, aaO, S. 1404.

verhalten wird im Steuerrecht'Ermittlung' genannt[1]. Das Gewicht der Ermittlung im Verhältnis zum Steuergesetz beschreibt ALBERS aus finanzwissenschaftlicher Sicht: Für ihn ist es unbestreitbar,

> "daß eine gleichmäßige Besteuerung nicht nur von den Rechtsgrundlagen abhängt, ... sondern auch von der Erfassung der die Steuerpflicht auslösenden Tatbestände."[2]

Die Ermittlung muß als ein auf Lebenssachverhalte gerichteter Vorgang auch die zeitliche Dimension dieser Sachverhalte erfassen[3]. Mit dem Ermittlungszeitraum ist demgemäß der Zeitabschnitt angesprochen, für den die Verwirklichung tatsächlicher Besteuerungsvoraussetzungen jeweils geprüft und gegebenenfalls bejaht wird[4].

---

1) Im Anschluß an § 88 Abs. 1 AO. Im allgemeinen Sprachgebrauch ist mitunter auch von 'Feststellung' die Rede, die steuerrechtlich streng genommen nur eine amtliche Fixierung bestimmter Werte in einem Bescheid meint - vgl. etwa § 180 AO.

2) ALBERS, Einkommensteuer, aaO, S. 202.

3) Im gleichen Sinne bemerkt Wolfgang JAKOB: Steuern vom Einkommen I - Grundlagen der Einkommensteuer, Überschußeinkünfte, Stuttgart 1980, S. 99, es sei erforderlich, "das Kontinuum der Besteuerungsgrundlagen zeitlich einzugrenzen, um diejenigen ermitteln zu können, aus denen sich die ESt eines VZ zusammensetzt." Ähnlich schon Wilhelm MERK: Steuerschuldrecht, Tübingen 1926, S. 38, der den Einzelsteuergesetzen die Aufgabe zuweist, die Entstehungstatbestände sowohl in sachlicher wie in zeitlicher Hinsicht abzugrenzen.

4) So u.a. BFH Urt. v. 18. 2.1971, BFHE 102, 49/55 (in Abgrenzung vom Veranlagungszeitraum); ferner SACHSE, aaO, S. 28; Carl HERRMANN/Gerhard HEUER: Kommentar zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetze, 18. Aufl. Köln 1977 -Loseblattsammlung- (zitiert als "HERRMANN/HEUER"), Anm. 5 zu § 25 EStG; Joachim MITSCHKE: Textentwurf einer EStG-Änderung zur Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, StuW 57. (10.) Jg. (1980), S. 252-267 (zitiert als "Textentwurf"), hier: S. 253.

Obwohl die Existenz eines Ermittlungszeitraums für alle Tatbestandsmerkmale der ESt angesichts des eben Gesagten als geradezu selbstverständlich erscheint, hat das ESt-Recht selbst bis zum Jahre 1974 dem Wortlaut nach keine Kenntnis von ihm genommen. Erst das EStRefG 1974 fügte eine diesbezügliche Erklärung in das EStG ein, von der es allerdings zahlreiche Ausnahmen gibt, wie die Untersuchung noch zeigen wird:

> "Die Grundlagen für ihre (erg.: der ESt - D.Verf.) Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln." 1

Daß mit "Grundlagen" in erster Linie Bestandteile der Bemessungsgrundlage gemeint sind, wird deutlich, wenn man die ebenfalls 1974 geschaffene, amtliche Überschrift zu einigen Ausnahmen von der zitierten Regel betrachtet: Sie verwendet die Bezeichnung "Gewinnermittlungszeitraum"[2]. Nur auf die Ermittlung von Komponenten der Bemessungsgrundlage, m.a.W.: von Einkünften, beziehen sich auch die Vorläufer der genannten Bestimmung[3]. Demgegenüber weist schon BECKER darauf hin, daß es bei der Ermittlung und ihrer zeitlichen Umgrenzung nicht nur um die Frage gehen könne,

> "welche Einkünfte der Pflichtige gerade in diesem Zeitraum aus den einzelnen Einkunftsarten erzielt oder welche allgemein abzugsfähigen Ausgaben er gehabt hat." 4

---

1) § 2 Abs. 7 Satz 2 EStG. Im Gegensatz dazu § 5 Abs. 1 VStG: "Die Vermögensteuer wird nach den Verhältnissen zu Beginn des Kalenderjahrs ... festgesetzt." Statt eines Ermittlungszeitraums kennt die VSt also nur einen Ermittlungszeitpunkt!

2) Amtliche Überschrift zu § 4a EStG.

3) Dies sind § 7 Abs. 1 i.V.m. § 10 EStG 1925 und § 2 Abs. 5 EStG 1934.

4) Enno BECKER: Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin 1940, S. 33. BECKER hebt auf den Zeitraum ab, der von § 2 Abs. 5 EStG 1934 angesprochen wurde. Diese Vorschrift entspricht dem § 4a EStG 1979.

Vielmehr seien

> "auch sonst die Verhältnisse des Kalenderjahrs maßgebend." 1

MITSCHKE meint im gleichen Sinne, daß

> "das Einkommen sowie alle anderen steuerbedeutsamen Merkmale jährlich festzustellen sind." 2

Auch die folgende Untersuchung geht davon aus, daß eine Ermittlung von vornherein nur dann den tatsächlichen Beziehungen zwischen den Tatbestandsmerkmalen der ESt gerecht wird, wenn sie sie alle für denselben Zeitraum prüft[3].

## 2. Der Bemessungszeitraum

Als Bemessungszeitraum wird der Abschnitt bezeichnet, nach dem die einheitliche Bemessungsgrundlage - das Einkommen - zwecks Anwendung des Steuertarifs zu berechnen ist, auf den sich also auch der Steuersatz bezieht[4].

---

1) BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, aaO, S. 33 (Hervorh. i. Orig.). BECKER gibt etliche Beispiele für seine These.

2) MITSCHKE, Textentwurf, aaO, S. 257 (bezogen auf § 2 Abs. 7 EStG 1979).

3) Dieses Postulat erfüllt, um nur dies vorwegzunehmen, in der deutschen ESt-Geschichte lediglich das PrEStG 1891 nicht. Unter ihm wurden das Vorliegen des Steuergegenstands und der Bemessungsgrundlage für verschiedene Zeiträume geprüft - vgl. weiter Abschn. II. D) 2.b) (1) und IV. A) 2.b) (1).

4) Vgl. statt aller JAKOB, aaO, S. 100; Heinrich BEISSE: Einkommen, HwStR 2. Aufl. München/Bonn 1981, S. 390-393, hier: S. 393. LANG, Systematisierung der Steuervergünstigungen, aaO, S. 62, spricht mit gewisser Berechtigung auch vom "Tarifzeitraum".

Einer besonderen Regelung des Bemessungszeitraum gegenüber dem Ermittlungszeitraum bedarf es für all diejenigen Fälle, in denen eine Person Einkünfte nach mehreren verschiedenen Ermittlungszeiträumen feststellen kann oder muß[1]: Deren Zusammenfassung zu einem Einkommen macht die zeitliche Zuordnung der Ermittlungsergebnisse zu einem einzigen Basiszeitraum erforderlich[2]. Im Unterschied zu den Periodisierungen, die im Zuge der Einkunftsermittlung als Resultat einer Tatsachenwürdigung vorgenommen werden[3], handelt es sich hierbei um einen reinen Rechenvorgang[4].

Der Begriff 'Bemessungszeitraum' ist in einem deutschen EStG noch nie als solcher aufgetaucht. Unumstritten wird er aber seit dem EStRefG 1974 durch folgende grundsätzliche Gesetzesaussage mit festgelegt:

"Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer."[5]

Daß damit das Kalenderjahr gemeint ist, ergibt sich aus der

---

1) Diese Möglichkeit besteht z.B. dank § 4a EStG.

2) Vgl. GRASS, aaO, S. 137. Nach HERRMANN/HEUER, Anm. 5 zu § 25 EStG, bezieht sich der Ermittlungszeitraum auf einzelne Bestandteile des Einkommens, während der Bemessungszeitraum jeweils das gesamte steuerpflichtige Einkommen umschließt.
Ähnlich schon HARDT: Der Ermittlungszeitraum im Einkommensteuerrecht, DStZ 32. Jg. (1943), S. 89-93, insbes. S. 89. Vgl. auch SACHSE, aaO, S. 52.
Das Problem kann z. B. für die VSt nicht auftreten, weil dort alle Vermögensteile zu einem einzigen Stichtag zu ermitteln sind - vgl. § 5 Abs. 1 VStG.

3) Dazu SCHULZ, Grundlagen und System der Einkommensbesteuerung, aaO, Tz. 209-258.

4) Vgl. nochmals die Zurechnungsregeln in § 4a EStG.

5) § 2 Abs. 7 Satz 1 EStG (i. V.m. § 32 Abs. 1 und § 32a EStG). Dazu JAKOB, aaO, S. 100; SCHULZ, Grundlagen und System der Einkommensbesteuerung, aaO, Tz. 452.

Entstehungsgeschichte der Vorschrift[1]. Diese Spanne bildet seit dem ersten reichseinheitlichen EStG 1920 den Bemessungszeitraum[2], und zwar ohne jede Ausnahme[3].

Im umgekehrten Verhältnis zur est-rechtlichen Beachtung steht das Maß an Aufmerksamkeit, das der Bemessungsperiode ebenfalls seit den zwanziger Jahren von der Finanzwissenschaft entgegengebracht wird[4]. Die Ursache liegt darin, daß jener Abschnitt zusammen mit dem Tarif den Umfang der Steuerbelastung ganz wesentlich bestimmt. Hier erhebt sich, wie SACHSE zutreffend erkennt, die Frage nach der "gerechten Zeitkomponente"[5]. Insofern kann die von Steuerjuristen wie TIPKE allgemein aufgestellte Behauptung,

> "das Periodizitätsprinzip ist kein Wertungsprinzip, sondern ein technisches Prinzip" 6,

zumindest nicht für die periodische Steuerbemessung gelten.

---

1) § 2 Abs. 1 EStG 1934 besagte:"Die Einkommensteuer bemißt sich nach dem Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat." Dieser Text wurde fallengelassen, weil - eben wegen abweichender Ermittlungszeiträume ('Wirtschaftsjahre') - nicht immer das tatsächlich in einem Kalenderjahr bezogene Einkommen Bemessungsgrundlage ist. Vgl. HERRMANN/HEUER, Erl. I (grüne Blätter) zu § 2 Abs. 7 Satz 1 EStG.

2) So sind § 29 Abs. 1 EStG 1920 und § 10 EStG 1925 zu verstehen. Allerdings regeln beide Vorschriften zugleich den Veranlagungszeitraum. Nur das PrEStG 1891 kannte in § 10 für bestimmte Fälle eine Dreijahres-Bemessung.

3) Deshalb kann ein einjähriger Bemessungszeitraum mit einem unterjährigen Ermittlungszeitraum zusammenstreffen - vgl. zu den Belastungswirkungen dieser Konstellation Abschn. II. C) 2.c).

4) Vgl. im einzelnen den III. Teil dieser Arbeit.

5) Vgl. SACHSE, aaO, S. 21.

6) TIPKE, Steuerrecht, aaO, S. 195.

### 3. Der Veranlagungszeitraum

Veranlagungszeitraum heißt der Abschnitt, für den eine ESt-Schuld jeweils durch Steuerbescheid festgesetzt wird[1].

Seit dem Jahre 1934 sagt das EStG hierzu ausdrücklich:

> "Die Einkommensteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahrs (Veranlagungszeitraum) ... veranlagt ..." [2]

Der Veranlagungszeitraum ist von 1934 an in jedem Falle mit dem Bemessungszeitraum identisch[3]. SACHSE meint, daß man sich an diese Übereinstimmung so sehr gewöhnt habe, daß die wesensmäßigen Unterschiede beider Perioden gar nicht mehr wahrgenommen würden[4]. In der Tat erheben namentlich Steuerjuristen gegen das immer wieder von Finanzwissenschaftlern vorgetragene Postulat der Einführung eines mehrjährigen Bemessungszeitraums[5] den Einwand, der Staat sei auf kurzfristig-sukzessiven Eingang von Steuern, m.a.W.:

---

1) Vgl. statt aller Gerd STUHRMANN: Bilanzzusammenhang und Veranlagungszeitraum, Diss. Köln 1969, S. 5; ferner GRASS, aaO, S. 137; SACHSE, aaO, S. 28. - Man könnte den Veranlagungszeitraum auch "Steuerschuld-Feststellungsperiode" nennen - so HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 45. Bei der insoweit mit der ESt vergleichbaren GewSt spricht § 14 Abs. 2 GewStG vom "Erhebungszeitraum". Der Ausdruck ist jedoch nicht ganz eindeutig; vgl. Abschn. IV. B) 1.a).

2) § 25 Abs. 1 EStG. Im EStG 1920 und 1925 hatte der Veranlagungszeitraum noch keinen eigenen, amtlichen Namen - vgl. § 29 Abs. 1 EStG 1920 und § 25 Abs. 1 EStG 1925.

3) Vgl. JAKOB, aaO, S. 98; HERRMANN/HEUER, Anm. 5 zu § 2 EStG.

4) Vgl. SACHSE, aaO, S. 52.

5) Zu den Beweggründen im einzelnen Abschn. II. E) 2.c) (1).

auf kurze Veranlagungszeiträume angewiesen[1]. Es wird sich aber noch zeigen, daß sogar eine Bemessung nach der jeweiligen Lebenszeit eines Steuerpflichtigen unter Beibehaltung einjähriger Veranlagungszeiträume vorstellbar und praktikabel ist[2].

Den Unterschied zwischen Veranlagungszeitraum und Ermittlungszeitraum macht schon MIRBT deutlich, wenn er die Frage aufwirft,

> "in welchem Verhältnis daś in einem Steuerabschnitt (d.h.: Ermittlungszeitraum - D. Verf.) wirklich bezogene Einkommen zu dem Zeitabschnitt (d.h.: Veranlagungszeitraum - D. Verf.) stehen soll, für welchen die aus dem genannten Zeitabschnitt sich ergebende Steuerschuld bestimmt sein soll." 3

Heute gilt es in Finanz- und Steuerrechtswissenschaft als selbstverständlich, daß beide Spannen sich möglichst weitgehend decken sollten[4]; in der Einkommensbesteuerung vor 1920 war genau die entgegengesetzte Auffassung in Theorie und Praxis vorherrschend[5].

---

1) Vgl. nur TIPKE, Steuerrecht, aaO, S. 195.

2) Vgl. etwa MITSCHKE, Textentwurf, aaO, S. 254 f. Umgekehrt zeigt das Beispiel der VSt, daß eine Stichtagsbemessung auch mit einer mehrjährigen Veranlagung vereinbart werden kann - vgl. § 5 Abs. 1 mit § 15 Abs. 1 VStG.

3) MIRBT, aaO, S. 184; ganz ähnlich HEINEMANN, aaO, S. 38.

4) Als Gegenbeispiel kann wiederum die VSt herangezogen werden: Bei ihr werden die tatsächlichen Verhältnisse zu einem Zeitpunkt ermittelt, während die Steuer für einen Zeitraum veranlagt wird - vgl. nochmals § 5 Abs. 1 und § 15 Abs. 1 VStG.

5) Vgl. Abschn. IV. A) 2.b) (1).

## B) Der Zeitfaktor bei der Anwendung des Einkommensteuerrechts

### 1. Zur Parallele mit dem räumlichen Anwendungstatbestand

Die Notwendigkeit einer Frage nach der zeitlichen Anwendbarkeit des ESt-Rechts folgt aus ähnlichen Gründen wie das Bedürfnis zur Klärung der räumlichen Anwendbarkeit, denn die Dimensionen des Raumes und der Zeit besitzen weitgehend parallele Bedeutung für die wirtschaftlichen Sachverhalte, auf die der ESt-Tatbestand gemünzt ist[1]: Alle wirtschaftlichen Tatsachen sind als reale Vorgänge ebensowohl an die Zeit wie an den Raum gebunden[2]. Daraus schließt KLUGE für den Anwendungsbereich der Steuergesetze:

> "Folglich müssen auch in jeder staatlichen Rechtsordnung der räumliche und zeitliche Geltungsbereich der einzelnen Gesetze, Verordnungen usw. bestimmt werden." 3

Ohne solche Regelungen würden alle Rechtsnormen für alle

---

1) Zur Parallelstellung beider Dimensionen und deren Grenzen allgemein REICHENBACH, aaO, S. 130 ff. (Nachdruck: S. 138 ff.); speziell im wirtschaftlichen und gesetzgeberischen Bereich LIEFMANN-KEIL, Intertemporale Spillovereffekte und öffentlicher Haushalt, aaO, S. 483 ff.

2) Vgl. nochmals GROSS, aaO, S. 127; ferner W. MAHR, aaO, S. 322; NIEHANS, aaO, S. 268.

3) Volker KLUGE: Das Internationale Steuerrecht der Bundesrepublik - 3. Bd. der Einführung in das besondere Steuerrecht, hrsg. v. Hermann WEBER, München 1976, S. 1.

irgendwann und irgendwo verwirklichten Sachverhalte gelten, denn - so RUDOLF -

> "Raum und Zeit sind implicite als Inhalt der Normen mitgesetzt." 1

Daß die Frage nach der Anwendbarkeit des ESt-Rechts bislang eingehend nur für den Raum gestellt und beantwortet wurde[2], ist wohl mit der mangelnden Anschaulichkeit der Zeit zu erklären, die zu einer allgemeinen Vernachlässigung des Zeitfaktors in Rechts- und Wirtschaftswissenschaft geführt hat.
Wenn man den zeitlichen Anwendungstatbestand als das Analogon zum räumlichen versteht[3], so bedeutet dies, daß der Zeitfaktor noch nicht als eine Eigenschaft von Rechtsnormen zu untersuchen ist, deren Verwirklichung mit zur Entstehung von ESt in einer bestimmten Höhe beitragen würde. Der Anwendungstatbestand hat nach der hier zugrundegelegten Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes den Charakter einer Vorfrage, die vor dem eigentlichen Steuer(entstehungs-)tatbestand zu stellen ist[4].

Folgerichtig kann die 'Anwendungszeit' als Tatbestandsmerkmal nur solche Voraussetzungen meinen, nach denen sich regelt, ob zeitlich die Subsumtion eines konkreten wirtschaflichen Sachverhalts unter den eigentlichen Entstehungstatbestand in Frage kommt.

---

1) Walter RUDOLF: Territoriale Grenzen der staatlichen Rechtsetzung, in Berichte der Deutschen Gesellschaft für Völkerrecht Heft 11, Karlsruhe 1973, S. 7-42, hier: S. 8.

2) Vgl. etwa BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Bogen 9; ders., Die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts, aaO, S. 142 f.

3) So ansatzweise SCHULZ, Zur Frage des Steuergegenstandes der Einkommensteuer, aaO, S. 1261, der vom "zeitlichen Anwendbarkeitstatbestand" des ESt-Rechts spricht.

4) Vgl. Abschn. I. A) 2.a).

So verstanden, hat die Anwendungszeit mit dem Zeitfaktor auf den folgenden Stufen des ESt-Tatbestands immerhin gemein, daß es sich bei ihr um eine Ausprägung dessen handelt, was einleitend als 'Zeit innerhalb des Rechts' charakterisiert wurde. Auch bei ihr ist aber schon die Existenz eines geltenden ESt-Rechts vorausgesetzt.

Will man die Vorfrage der zeitlichen Anwendbarkeit erschöpfend behandeln, hat man sich noch vor der Anwendungszeit im eben genannten Sinne mit der 'Geltungszeit' des ESt-Rechts zu befassen, die eingangs als ein Aspekt des 'Rechts in der Zeit' in Erscheinung trat, weil hier der Zeitfaktor über das positive Recht hinausreicht. Eine entsprechende Betrachtung auf der Ebene des räumlichen Anwendungstatbestandes ist entbehrlich, weil es nach herrschender Meinung keinen höherrangigen Rechtssatz gibt, der die ESt-Souveränität eines Staates territorial beschränken würde; alle Gebietsgrenzen der Anwendbarkeit folgen unmittelbar aus dem EStG selbst[1].

## 2. Die Geltungszeit des Einkommensteuerrechts

### a) Zum Begriff der Geltungszeit

'Geltungszeit' soll die Spanne genannt werden, in der die Anwendung eines Gesetzes insgesamt oder einzelner seiner Teile auf die nicht näher differenzierte Fülle von Sachverhalten überhaupt in Frage kommt, weil die Normen in Kraft sind[2].

---

1) Vgl. BAYER, Das Völkerrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, aaO, S. 68-70. Temporale Anwendungsschranken lassen sich, wie im folgenden dargelegt wird, allenfalls aus dem Grundgesetz gewinnen.

2) Vgl. OPOCHER, aaO, S. 320-322; KLOEPFER, aaO, S. 458; LUHMANN, Rechtssoziologie, aaO, S. 259 f. und 359.

Gegenstand der vorliegenden Untersuchung bildet in erster Linie das ESt-Recht, wie es im EStG 1979 kodifiziert ist. Dieses einfache Gesetz selbst nimmt so gut wie keine Notiz von einer zeitlichen Beschränkung seiner Gültigkeit. Es trifft zwar verwirrend vielfältige Regeln für das Inkrafttreten einzelner Bestimmungen[1]; hinsichtlich des zeitlichen Endes ihrer Geltung finden sich jedoch keine Aussagen: Das EStG erweckt, wie seine Vorgänger und die meisten anderen Gesetze auch, den Eindruck, als ob es 'für alle Zeiten' Bestand habe.

b) Beginn der Geltungszeit: Das Problem der Rückwirkung

Faßt man zunächst die Inkrafttretungsvorschriften des EStG ins Auge, so fällt auf, daß sie vom grundgesetzlichen Regelfall abweichen, wonach

> "Jedes Gesetz und jede Rechtsnorm ... den Tag des Inkrafttretens bestimmen"[2]

soll. Demgegenüber besteht im ESt-Recht, wie der BFH erklärt,

> "das Wesen der Inkrafttretungsvorschriften darin, die Anwendung der neuen Vorschrift für einen bestimmten Veranlagungszeitraum ... zu bestimmen." 3

---

1) In § 52 EStG.

2) Art. 82 Abs. 2 Satz 1 GG (Hervorh. v. Verf.).

3) Urt. v. 15.11.1960, BFHE 72, 58/61 (betr. die Änderung der Gewinnaufteilung bei Gewerbetreibenden mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr durch das StÄndG 1957, BGBl. 1957 I S. 848 ff. - entspricht § 4a Abs. 2 Ziff. 2 EStG 1979) (Hervorh. v. Verf.).
Dazu, daß Finanzverwaltung und Gerichte den zeitlichen Geltungsbereich nicht von sich aus erweitern können: BFH Urt. v. 14.10. 1981, BFHE 134, 445/446 (betr. Befreiung bestimmter Grundstücksumsätze durch § 1 Ziff. 1 GrEStWoBauG NW).

Juristische und ökonomische Probleme können sich aus der Eigenart est-rechtlicher Inkrafttretungsregeln als "Zeitabschnittsregelungen"[1] insofern ergeben, als der dem neuen Recht zu unterwerfende Zeitabschnitt nicht zwangsläufig in der Zukunft liegen muß[2]. Es ist vielmehr denkbar, daß die Gültigkeit schon für ganz oder zumindest teilweise in der Vergangenheit liegende Spannen erklärt wird. Dieses Problem erörtern Rechtsprechung und Schrifttum als das der 'Rückwirkung'.

(1) 'Echte' und 'unechte' Rückwirkung

Der BFH unterscheidet die "echte, retroaktive Rückwirkung" als eine

> "Normsetzung, die nachträglich ändernd in abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift"[3]

von der "unechten Rückwirkung", die gegeben sei bei

> "solche(n) die Steuerlast verschärfende(n) Gesetze(n), die ihre Wirkung auf Steuertatbestände erstrecken, deren Verwirklichung bei Inkrafttreten des Gesetzes bereits begonnen hat, aber noch nicht beendet ist." 4

---

1) So BFH Urt. v. 9. 6.1953, BFHE 57, 654/659 (betr. die Erhöhung des KSt-Satzes von 50 auf 60 % durch das StÄndG 1951, BGBl. 1951 I S. 411).

2) 'Zukunft'heißt hier gemäß Art. 82 Abs. 1 GG die Zeit nach dem Tage der Verkündung des Gesetzes.

3) Urt. v. 9. 4.1968, BFHE 92, 476/478 f. (betr. den Wegfall der Anerkennung von Aufwendungen für die Unterhaltung eines Gästehauses als Betriebsausgaben gemäß StÄndG 1960, BGBl. 1960 I S. 616).

4) Ebenda. Vgl. über das Steuerrecht hinaus Bodo PIEROTH: Rückwirkung und Übergangsrecht - Verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung, Baden-Baden 1981, S. 53 f. und 60 f. Speziell zum Steuerrecht: Ebenda, S. 36 ff., 165-173, 307-310 und 349-355.

Nach dieser Begriffsbestimmung kann sich die 'echte' wie die 'unechte' Rückwirkung auf alle Stufen des Steuertatbestands erstrecken. Etwas anders stellt sich dies aus schweizerischer Sicht dar, wo das Bundesgericht Irene BLUMENSTEIN zufolge so unterscheidet:

> "Von rückwirkender Kraft eines Steuergesetzes könne nur gesprochen werden, wenn es die Rechtsfolgen an Tatbestände anknüpft, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes liegen, nicht aber auch dann, wenn lediglich der Umfang der Steuerpflicht nach Tatsachen bestimmt werde, die vor dem Ingeltungtreten des Gesetzes eingetreten seien."[1]

Nach dieser Meinung wären nachträgliche Änderungen im Bereich der Höhenstufen des Steuertatbestands, also im Bereich von Bemessungsgrundlage und Steuersatz, nicht als Rückwirkung zu qualifizieren. Nun tritt das Problem aber v. a. im Zusammenhang mit Änderungen des Steuersatzes auf. Für den BFH ist darum - wohl im Gegensatz zum schweizerischen Bundesgericht - als typischer Fall der 'echten' Rückwirkung im ESt-Recht die Erhöhung des Tarifs zu betrachten, wenn sie auf ein Einkommen anzuwenden wäre, das für einen bereits abgelaufenen Veranlagungszeitraum berechnet wurde[2].

(2) Zulässigkeit

Eine 'echt' rückwirkende Bestimmung unterliegt dem aus dem Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes abgeleiteten Rückwirkungsverbot. Demnach sind Steuergesetze prinzipiell unzulässig, wenn durch sie

---

1) Irene BLUMENSTEIN: Die Praxis zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 29.10.1944/19.12. 1948 - B. Die Einkommensteuer, III. Die zeitliche Bemessung des Einkommens, Monatsschrift für Bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen 54. Jg. (1956), S. 1-12, hier: S. 2 (Hervorh. v. Verf.).

2) Vgl. nochmals Urt. v. 9. 4.1968, BFHE 92, 476/479.

an abgeschlossene Sachverhalte ungünstigere Rechtsfolgen geknüpft werden, als es das bisherige Recht getan hat[1]. Maßgebender Zeitpunkt für das Verbot einer solchen 'echten' Rückwirkung ist der Zeitpunkt der Entstehung des jeweiligen Steueranspruchs[2]. Dem Steuerbürger soll dadurch die Möglichkeit gesichert bleiben, auf längere Zeit zu planen und zu disponieren. Eine 'echte' Rückwirkung ist nach dem Bundesverfassungsgericht nur dann ganz ausnahmsweise zulässig, wenn das Vertrauen des Bürgers in den gegenwärtigen Rechtszustand keinen Schutz erfordert[3].

Demgegenüber unterliegt die 'unechte' Rückwirkung weniger strengen Zulässigkeitsvoraussetzungen. Insbesondere kann - so das Bundesverfassungsgericht - der Bürger

> "angesichts der Erfordernisse der öffentlichen Finanzwirtschaft nicht darauf vertrauen, daß der zu Beginn eines Veranlagungszeitraums geltende Steuertarif bis zu dessen Ende unverändert bleibt. Wohl aber muß er darauf vertrauen können, daß sich

---

1) Vgl. statt aller Heinz PAULICK: Die wirtschaftspolitische Lenkungsfunktion des Steuerrechts und ihre verfassungsmäßigen Grenzen, in HALLER u.a. (Hrsg.): Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, aaO, S. 203-228, insbes. S. 223-225; ferner LOEWER, aaO, Sp. 166 ff.; aus rechtsphilosophischer Sicht DÖRIG, aaO, S. 43.
Zur ständigen Rechtsprechung grundlegend: BVerfG Beschl. v. 31. 5.1960, BVerfGE 11, 139/145; BVerfG Urt. v. 7.11.1961, BVerfGE 13, 261/271.
Ganz ähnlich schon vor dem GG: FRIEDRICHS, aaO, S. 656-660.

2) Vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 34c (1) zu § 4. Zur Entstehungszeit der ESt Abschn. IV. A) 3.a) dieser Arbeit.

3) Vgl. BVerfG Beschl.v. 16.11.1965, BVerfGE 19, 187/195 (betr. eine Änderung des § 11 Abs. 2 GewStG). Für das ESt-Recht bejahte das BVerfG eine solche Ausnahme etwa im Beschl. v. 14. 3. 1963, BVerfGE 15, 313 ff. (betr. Änderung des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG durch das StÄndG 1960, BGBl. 1960 I S. 616, wobei die Änderung erstmals für den VZ 1955 anzuwenden war!).

> eine Erhöhung des Steuertarifs während des Veranlagungszeitraums in maßvollen Grenzen hält." 1

Außerdem gilt, was der BFH zum gleichen Fall feststellt:

> "Der Bürger eines Staates muß damit rechnen, daß Veränderungen im Steuersystem oder in den Tarifbestimmungen zur Folge haben, daß die ursprüngliche wirtschaftliche Beurteilung eines Geschäftes sich noch nachträglich als verfehlt erweist. Dies gilt für das gesamte Wirtschaftsleben, von dem die Steuer nur einen Teil darstellt." 2

Solche wirtschaftlichen Risiken können auch durch die zulässige, weil 'unecht' rückwirkende Aufhebung est-rechtlicher Vergünstigungen schlagend werden[3].

---

1) Urt. v. 19.12.1961, BVerfGE 13, 274 (betr. die Verfassungsbeschwerde gegen BFH Urt. v. 9. 6.1953, BFHE 57, 654 ff. Dort ging es um die Erhöhung des KSt-Satzes von 50 auf 60 % mittels StÄndG v. 27. 6.1951, die bereits für den VZ 1951 wirken sollte. Die Anhebung war zulässig, weil der VZ bei Verkündung des Gesetzes noch nicht abgeschlossen war).

2) Urt. v. 9. 6.1953, BFHE 57, 654/661. Ähnlich für die Kraftfahrzeugsteuer BFH Urt. v. 31. 1.1973, BFHE 108, 56/59.

3) Vgl. BVerfG Beschl. v. 7. 7.1964, BVerfGE 18, 135/143 (betr. die Änderung des §.7b Abs. 1 EStG durch das StÄndG v. 18. 7. 1958, BGBl. 1958 I S. 473. - Danach waren nach dem 31.12.1958 fertiggestellte Häuser mit über DM 120.000 Baukosten nicht mehr begünstigt - der Wegfall trat für den laufenden VZ in Kraft und war somit rechtens.)
Ähnlich BFH Urt. v. 9. 4.1968, BFHE 92, 476 ff.
Vgl. auch BFH Urt. v. 18. 2.1982, DB 1982, S.1369 f. (betr. die mit StÄndG 1971 rückwirkend angeordnete Bestimmung des Satzes 4 von § 4 Abs. 3 EStG, wonach Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei nicht abnutzbaren Anlagegegenständen nicht schon bei ihrer Verausgabung, sondern erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Das Vorgehen des Gesetzgebers ist lt. BFH verfassungsgemäß).

c) Ende der Geltungszeit:
Das Problem der zeitlichen Doppelbesteuerung

(1) Steuergesetze als Gesetze 'auf Zeit'

Im Gegensatz zum Anfang der Geltungsdauer ist deren Ende im EStG nicht einmal erwähnt. Das versteht sich allerdings für den modernen Steuergesetzgeber insofern von selbst, als diese Frage regelmäßig erst mit dem Erlaß neuer Vorschriften geklärt wird, indem man zugleich die entsprechenden alten Vorschriften außer Kraft setzt. Eine est-rechtliche Bestimmung gilt bis zu ihrer Ablösung durch eine andere.

Ein historischer Rückblick zeigt aber, daß diese Vorgehensweise gerade bei Steuergesetzen nicht ganz 'natürlich' ist. Am Beginn der Geschichte deutscher ESt'n standen Gesetze 'auf Zeit' wie das preußische Edikt v. 6. 12.1811 über die Erhebung der Beiträge zur Verpflegung der französischen Truppen in den Oderfestungen und auf den Märschen mittels einer Klassensteuer[1]. Steuern sollten, wie GRABOWER unterstreicht,

> "nicht für alle Zeiten gelten, sondern nur bis die erwähnten außerordentlichen Bedürfnisse (erg.: des Staates - D. Verf.) gemindert sind oder ganz wegfallen." 2

Diese Vorstellung ist angesichts der Funktion der deutschen ESt als staatlicher Haupteinnahmequelle obsolet geworden.[3] Etwas anders steht es mit der Forderung, alle aktuellen Steuerbelastungs-

---

1) PrGS 1811, S. 361. Dazu Rolf GRABOWER: Preußens Steuern vor und nach den Befreiungskriegen, Berlin 1932, S. 253.

2) Ebenda, S. 324. Eine ähnliche Diskussion ist in neuerer Zeit allenfalls für den Bereich des Strafrechts zu beobachten; vgl. Joachim WAGNER: Schafft Gesetze auf Zeit!, Die Zeit v. 1. 2.1980, S. 16.

3) Vgl. bereits Otto MAYER: Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. I, 3. Aufl. Berlin 1924 (Neudruck: Berlin 1961), S. 317 f.

tatbestände jedes Jahr in nur einem einzigen, in seiner Geltungszeit begrenzten Gesetz neu zusammenzufassen. Das Postulat, von BÖHLER/STRICKRODT als Beitrag zur Vereinfachung des Steuerrechts verstanden[1], lehnt sich an die britische Praxis des Finance Act an, durch den die Einzelsteuergesetze und Grundzüge einer Finanzverfassung formell in ein einziges 'Jahressteuergesetz' inkorporiert werden. Der Nutzen einer solchen, auf das formelle Gesetzgebungsverfahren beschränkten Maßnahme erscheint jedoch fragwürdig.

(2) Nachwirkung

Betrachtet man den Regelfall der Geltungsbeendigung est-rechtlicher Vorschriften näher, so wird klar, daß es dort keine genau zur Rückwirkung korrespondierende Erscheinung einer 'Nachwirkung' geben kann. Während eine rückwirkende Bestimmung im nachhinein vollständig an die Stelle ihrer Vorgängerin tritt, ist es schlechterdings undenkbar, daß eine alte Norm auch dann noch allein und ausschließlich maßgebend sein soll, wenn die neue, sie ersetzende Norm schon in Kraft getreten ist.

Es kann jedoch vorkommen, daß eine alte Regelung noch und die entsprechende neue schon anzuwenden sind, daß also Geltungsende der einen und Geltungsanfang der anderen sich 'überlappen'[2]. Dieses Phänomen liefert einen Beleg der Analogie von Zeit und Raum, weil in solchen Fällen der Nachwirkung eine zeitliche Doppelbesteuerung auftreten kann.

---

1) Vgl. BÖHLER/STRICKRODT, aaO, S. 21.

2) In der Regel kann dieser Fall nur bei einer 'unechten' Rückwirkung der jüngeren Vorschrift zustandekommen.

Das wohl deutlichste Beispiel dafür bietet eine Entscheidung des BFH, bei der es um die Änderung der Gewinnermittlungsvorschrift für Gewerbetreibende mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr ging[1]. Das StÄndG v. 26. 7.1957 hatte die Bestimmung aufgehoben, wonach der Gewinn umsatzanteilig auf die beiden vom Wirtschaftsjahr berührten Kalenderjahre (in ihrer Eigenschaft als Veranlagungszeiträume) aufzuteilen war[2]. Stattdessen wurde die Regel des EStG 1934 wiederhergestellt, derzufolge ein Gewinn voll dem Kalenderjahr zuzurechnen war, indem das gewerbliche Wirtschaftsjahre endete[3]. Die Änderung sollte erstmals für den Veranlagungszeitraum 1957 und für das jeweilige Wirtschaftsjahr (als Ermittlungszeitraum) 1956/57 angewandt werden. Das legte der BFH so aus:

> "Wenn der Gesetzgeber ... bestimmt, daß die Fiktion, nach der der im Wirtschaftsjahr erzielte Gewinn als im Veranlagungszeitraum ... bezogen gilt, erstmals für das Wirtschaftsjahr 1956/57 anzuwenden ist, so können sich die Worte 'erstmals' nur auf die Fiktion beziehen und nicht dahin gedeutet werden, daß der Gewinn des Wirtschaftsjahrs 1956/57 erstmals und dann nur für 1957 der Besteuerung unterworfen werden solle und damit für die Besteuerung 1956 ausscheide." 4

---

1) Vgl. Urt. v. 15.11.1960, BFHE 72, 58 ff.

2) BGBl. 1957 I S. 848. Dazu und zum folgenden Alfred MÜLLERS: Abweichende Wirtschaftsjahre nach dem Steueränderungsgesetz v. 26. 7.1957, Wpg 10. Jg. (1957), S. 521-523.

3) Vgl. zur Rechtsentwicklung Abschn. II. E) 2.b) (2) dieser Arbeit.

4) Urt. v. 15.11.1960, BFHE 72, 58/61 (Hervorh. i. Orig.).

Folgerichtig mußte es zu einer Doppelbesteuerung des Gewinnanteils für 1956 aus dem Wirtschaftsjahr 1956/57 kommen: Er war nach neuem Recht dem Veranlagungszeitraum 1957 zuzuordnen, aber auch noch nach altem Recht im Veranlagungszeitraum 1956 zu versteuern[1]. Der Gesetzgeber bemerkte dies verspätet und bestimmte erst im StÄndG 1958 für die ESt und KSt:

> "Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr bleibt bei der Ermittlung des Einkommens für den Veranlagungszeitraum 1956 der auf das Kalenderjahr 1956 entfallende Teil des Gewinns des Wirtschaftsjahrs 1956/57 außer Ansatz."[2]

Die für den Zeitraum vom 1. 1. bis 31.12.1956 zu entrichtende ESt und KSt wurde somit nach einem Gewinn bemessen, der in einem möglicherweise wesentlich kürzeren ersten Teil dieses Jahres erzielt wurde - eine 'Steuerpause', die der BFH zu Recht als wirtschaftliche Bevorzugung bezeichnete[3]. Für die GewSt fehlte es an einer entsprechenden Vorschrift; der Gewinnanteil 1956 wurde tatsächlich doppelt belastet. Darin sah das Gericht aber keine grundgesetzwidrige Benachteiligung:

> "Da insgesamt gesehen (Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer als Einheit betrachtet) die Regelung für Unternehmer mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr recht günstig ist, kann dem

---

1) Das Problem wurde im Schrifttum sogleich erkannt; vgl. Heinz MEILICKE/Klaus HOHLFELD: Unzulässige Mehrfachbesteuerung bei abweichendem Wirtschaftsjahr in 1956/57, BB 12. Jg. (1957), S. 793-797; L. MEYER-ARNDT/Emil RÖMER: Die Behandlung abweichender Wirtschaftsjahre bei der Einkommensteuerveranlagung 1956 - Zwei Diskussionsbeiträge zum Steueränderungsgesetz 1957, DB 10. Jg. (1957), S. 756-758.

2) Art. 7 Ziff. 6c StÄndG v. 18. 7.1958, BGBl. 1958 I S. 473.

3) Vgl. BFH Urt. v. 15.11.1960, BFHE 72, 58/62 f. Zum Problem der Steuerpause näher Abschn. II. E) 2.b) (3) dieser Arbeit.

> Gesetzgeber kein Vorwurf willkürlicher Regelung gemacht werden." 1

Im übrigen stellte der BFH einen Belastungsvergleich für die Zeit von der Währungsreform, dem 21. 6.1948, bis zum Ende des Veranlagungszeitraums 1957, dem 31.12.1957, zwischen zwei Gewerbetreibenden an, wobei dem einen ein Wirtschaftsjahr vom 1. 7. bis 30. 6. und dem anderen ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmender Gewinnermittlungszeitraum unterstellt wurde. Für das Gericht ergab sich in der betrachteten Partialperiode eine Gleichbehandlung insofern, als

> "beide Unternehmer für 114 Monate nach einem Gewinn veranlagt (würden), der auch in 114 Monaten erzielt worden ist. Der Unterschied besteht nur darin, daß bei dem Unternehmer mit abweichendem Wirtschaftsjahr der in der Zeit vom 1. Juli bis 31. Dezember 1957 erzielte Gewinn für den Erhebungszeitraum 1957 außer Betracht bleibt, dafür aber der in der Zeit vom 1. Juli bis 31. Dezember 1956 erzielte Gewinn doppelt als Bemessungsgrundlage herangezogen wird." 2

Augenscheinlich läßt sich diese Überlegung wirtschaftlich nur für eine Teilperiode unternehmerischer Betätigung vertreten, nicht aber für die Totalperiode, bei der auch das Ergebnis des letzten 'Rumpfwirtschaftsjahrs' vom 1. 7. bis 31.12. zu berücksichtigen wäre. Der BFH schließt eine solche Sicht aber mit folgendem Argument aus:

> "Denn Gewerbebetriebe werden in aller Regel für längere Zeiträume betrieben und

---

1) Urt. v. 15.11.1960, BFHE 72, 58/64.

2) Ebenda, 62 (Der 'Erhebungszeitraum' des GewSt-Rechts entspricht dem Veranlagungszeitraum des ESt-Rechts).

sollen auf die folgende Generation
übergehen." 1

Deshalb sei das Ende gewerblicher Betätigung in der Regel nicht abzusehen und bei dem angestellten Belastungsvergleich auch nicht zu berücksichtigen.

d) Die Geltungszeit als finanzpolitisches Instrument

Während eine zeitliche Doppelbesteuerung auf Mängeln der Gesetzgebung beruht und im allgemeinen unerwünscht ist[2], bildet der bewußte Einsatz der Rückwirkung einen Bestandteil des finanzpolitischen Instrumentariums, wenn ihm auch nur eine Hilfsfunktion als Effektverstärker oder -beschleuniger gewisser Maßnahmen zukommt. Spätestens, seitdem das Stabilitätsgesetz ESt-Tarifänderungen als stabilisierungspolitische Mittel bereitstellt[3], ist deren rückwirkende Anwendung zur Verringerung des Wirkungs-time-lags und zur Erhöhung der Aufkommensflexibilität der ESt erörtert worden[4].

Die konjunkturpolitische Zielsetzung stellt jedoch nicht die einzige dar, zu deren Erreichung rückwirkende Steuersatzänderungen

---

1) Urt. v. 15.11.1960, BFHE 72, 58/62. - Dagegen aber BFH Urt. v. 15.12.1976, BFHE 121, 78/79: "Gewinn i.S. des § 4 Abs. 1 EStG ist die durch den Vergleich zweier aufeinanderfolgender Wirtschaftsjahre entstehende Vermögensmehrung. Gewinn i.S. des § 1 Abs. 1 GewStDV ist demgegenüber das Gesamtergebnis ... des Betriebes in der Zeit von seiner Gründung bis zu seiner Liquidation." (Hervorh. v. Verf.)
Zum Spannungsverhältnis zwischen betriebswirtschaftlich 'richtigem' Totalergebnis und steuertechnisch bedingter Erfassung von Periodenergebnissen vgl. Abschn. II. E) 1.c) (4).

2) Hierin liegt ebenfalls eine Parallele zur räumlichen Doppelbesteuerung.

3) § 15 Abs. 4 StabG 1967 i.V.m. § 51 Abs. 3 EStG.

4) Vgl. z. B. PAULICK, aaO, S. 223 (m.w.N.).

in Frage kommen[1]. Auch verteilungs- und allokationspolitische Absichten können damit verfolgt werden. Allerdings ist in allen Fällen die Eignung der Rückwirkung zur Verstärkung des erstrebten Effekts von bestimmten Prämissen abhängig, die nicht ohne weiteres unterstellt werden dürfen:

Hinsichtlich des Stabilisierungsziels, das z. B. bei gesamtwirtschaftlicher Unterbeschäftigung über eine Tarifsenkung zwecks Erhöhung des persönlich verfügbaren Einkommens und damit der Nachfrage angestrebt werden könnte, erscheint eine Rückwirkung lediglich dann sinnvoll, wenn man ein bisheriges durchschnittliches Netto-Einkommen für die entscheidende Determinante der Nachfrage hält. Wird hingegen nur das laufende Einkommen als Einflußfaktor angesehen, ist eine Rückwirkung nicht geboten[2]. Sie würde aber auf jeden Fall die Belastungseffekte mildern, die bei den Steuersubjekten auftreten, die im Jahr der Tarifänderung zufällig besonders viel oder besonders wenig verdienen[3].

Bei einer Modifikation der ESt-Sätze aus verteilungs- oder allokationspolitischen Motiven, also zur Finanzierung von Transferleistungen oder zur Erreichung eines bestimmten Ausmaßes staatlicher Wirtschaftsaktivitäten, sprechen Überlegungen der Steuerlastverteilung zwischen den Generationen gegen eine

---

1) Vgl. HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 188 ff.

2) Vgl. ebenda, S. 190.

3) Diese Progressionseffekte werden allgemein als 'ungerecht' empfunden - vgl. William S. VICKREY: Agenda For Progressive Taxation, New York 1947 (reprint: Clifton N.J. 1972), S. 171; ferner Charles C. HOLT: Averaging For Income Tax Purposes - Equity and Fiscal Policy Considerations, National Tax Journal vol. 2 (1949), S. 349-361, hier: S. 349.

Rückwirkung: Eine Steuersenkung mit entsprechender Drosselung staatlicher Leistungen würde ältere Personen, die am längsten in den Genuß der umfangreicheren Leistungen gekommen sind, gegenüber jüngeren begünstigen.

Die Notwendigkeit einer gewissen Rückwirkung läßt sich wiederum für die gegenwärtige Praxis der Korrektur der sogenannten 'kalten Progression' begründen: Dem kontinuierlich auf eine Erhöhung der Durchschnittsteuersätze hinwirkenden Phänomen der Geldentwertung wird nur mit diskretionär vorgenommenen Tarifsenkungen begegnet; eine Rückwirkung würde diese Spannung mildern[1].

Die Beurteilung der Rückwirkung schwankt nach alledem in Abhängigkeit von dem wirtschaftspolitischen Ziel und den jeweiligen Prämissen. Sieht man einmal von solchen außersteuerlichen Faktoren ab und untersucht die Anforderungen, die an ein 'neutrales' Besteuerungssystem gestellt werden, so entsteht ein einheitlicheres Bild: Offensichtlich ist die Vorstellung allgemein akzeptiert, daß von Tarifänderungen kein Druck zu einer zeitlichen Einkommensverlagerung durch das Steuersubjekt ausgehen soll, oder, anders gesagt, daß eine Abwandlung des ESt-Satzes nicht über eine Verschiebung der Bemessungsgrundlage zur Beeinflussung der Belastungshöhe führen können soll. Das ist gleichbedeutend mit dem Postulat einer unbeschränkten Tarifrückwirkung[2] - einer Forderung, die im Gegensatz zu den bereits skizzierten rechtspolitischen Erwägungen steht und deswegen mehr und mehr auch von finanzwissenschaftlicher

---

1) Vgl. HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 188 und 191. Zum Nominalwertprinzip als Ursache der 'kalten Progression' umfassend Wolfgang STÖTZEL: Das Mark-gleich-Mark-Prinzip und unsere Wirtschaftsordnung - Über den sogenannten Nominalismus, insbesondere im Schuld- und Steuerrecht, Baden-Baden 1979, insbes. S. 39-42. Das genannte Problem ist als Argument für eine proportionale Ausgestaltung des ESt-Satzes herangezogen worden - vgl. Heinz HALLER: Probleme der progressiven Besteuerung, Tübingen 1970, S. 32 f.

2) Vgl. HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 187 (m.w.N.). Außerdem müßte eine Nachwirkung alter Tarife möglich sein.

Seite abgelehnt wird[1].

## 3. Der zeitliche Anwendungstatbestand des Einkommensteuerrechts

### a) Zu den Begriffen 'unbeschränkte' und 'beschränkte' Steuerpflicht

Nachdem die über dem ESt-Recht angesiedelten Probleme seiner grundsätzlichen zeitlichen Anwendbarkeit dargelegt sind, soll im folgenden von der Prämisse ausgegangen werden, das ESt-Recht habe in Gestalt des EStG 1979 Gültigkeit, ohne daß Anfang und Ende der Geltungsdauer weiter zu beachten wären. Dennoch kann nicht unmittelbar mit der Untersuchung der einzelnen Tatbestandselemente - Steuersubjekt, Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage und Tarif - begonnen werden, weil zuvor noch festzustellen ist, inwieweit das EStG selbst Vorschriften über seine zeitliche Anwendbarkeit enthält.

Auf den ersten Blick läßt sich erkennen, daß es keine als solche kenntlich gemachten Regeln im Gesetz gibt - genausowenig, wie für

---

1) So etwa MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO, S. 130 f. Dagegen Johannes HACKMANN: Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich - Eine Stellungnahme zum jüngsten Vorschlag von MITSCHKE, StuW 57. (10.) Jg. (1980), S. 318-324 (zitiert als "Progressionsausgleich"), hier: S. 319 f. HACKMANN macht einen Unterschied zwischen dem Rechtsbegriff der Rückwirkung in dem Sinne, "daß ... Einkommen ... den Steuertarifen anderer Jahre unterworfen" wird und dem bei ihm verwendeten Terminus, demzufolge das, "Was an Einkommensteuer in einem Jahr zu zahlen ist, ... nicht mehr unabhängig speziell von den Einkommensverhältnissen anderer Jahre" ist.
HACKMANN hat rechtsstaatliche Bedenken vorher freilich selbst auch nicht ganz von der Hand weisen wollen; vgl. Ders., Lebenseinkommen, aaO, S. 196.

den räumlichen Anwendungstatbestand[1]. Die Analyse wird weiter dadurch erschwert, daß Gesetz, Rechtsprechung und Schrifttum den Begriff der 'Steuerpflicht' mehrdeutig verwenden: Einmal dient er zur Benennung des Zustandes, der bei Verwirklichung eines oder mehrerer Tatbestandsmerkmale eintritt, z. B. beim Steuersubjekt als 'persönliche Steuerpflicht' oder beim Steuergegenstand als 'sachliche', auch 'objektive Steuerpflicht'[2]. Zum zweiten umschreibt der Terminus als 'unbeschränkte' und 'beschränkte Steuerpflicht' die Voraussetzungen, unter denen zwei verschiedene ESt-Entstehungstatbestände anzuwenden sind[3], nämlich im ersten Fall der Regel-Entstehungstatbestand[4] und im zweiten der Ausnahme-Entstehungstatbestand[5].

Die Begriffsinhalte werden häufig miteinander vermengt, und zwar insbesondere die Frage nach dem Vorliegen eines Steuersubjekts mit der Frage nach den Voraussetzungen der Anwendbarkeit des einen oder des anderen Entstehungstatbestandes. Dazwischen trennt BECKER deutlich, wenn er zu § 10 Abs. 4 EStG 1925[6] erklärt:

---

1) Dessen Eigenständigkeit im ESt-Tatbestand wird infolgedessen häufig geleugnet - vgl. z. B. LANG, Systematisierung der Steuervergünstigungen, aaO, S. 30; a. A. schon MERK, aaO, S. 35.

2) Vgl. BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Tz. 24 ff., der gleichzeitig die begriffliche Problematik betont.

3) In § 1 Abs. 1 und 3 EStG.

4) Gemäß §§ 2-48 und 50b-55 EStG.

5) Gemäß §§ 49-50a EStG.

6) § 10 Abs. 4 EStG 1925 lautete: "Hat die Steuerpflicht nicht während des ganzen Kalender- oder Wirtschaftsjahrs bestanden, so verkürzt sich der Steuerabschnitt entsprechend."
Er entspricht sinngemäß dem § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG 1979.

> "Die Steuerpflicht im Sinne dieser Vorschrift ist die persönliche Steuerpflicht..., und zwar sowohl die unbeschränkte wie die beschränkte." 1

Insofern gedenke die Norm

> "nur des Falles, daß der Steuerabschnitt dadurch berührt wird, daß die Steuerpflicht nicht während der ganzen Dauer des Steuerabschnitts bestanden hat; des Falles, daß sich die ... maßgebenden wirtschaftlichen Grundlagen im Laufe des Steuerabschnitts oder auch am Ende eines Steuerabschnitts ändern, ... ist im § 10 überhaupt nicht gedacht." 2

In dieser Äußerung klingt auch an, daß es ein Problem der zeitlichen Anwendung des EStG gibt, das von der Frage nach den für die Höhe der ESt maßgebenden Umständen unterschieden werden muß. Klarer spricht dies SCHLÜTER aus, wenn er hervorhebt, es gebe bei der ESt

> "zwei Zeitmomente, nämlich das steuerpflichtbegründende und dasjenige, welches der sachlichen Bemessung des Steuerobjekts dient." 3

---

1) BECKER, Komm. EStG 1925, Vorbem. 15 zu den §§ 2-5.

2) Ebenda, Anm. 11 zu § 10 (Hervorh. durch Unterstreichung i. Orig.; durch Sperrung v. Verf.). Vgl. genauso Ders., Steuerabschnitt, aaO, Sp. 558.

3) Eugen SCHLÜTER: Die zeitliche Bemessung des Steuerobjekts in der direkten kantonalen Besteuerung, AfschwAbgR 1. Jg. (1932/33), S. 305-319, hier: S. 310.

b) Zum Begriff der Anwendungszeit

Daß es eine vor dem eigentlichen ESt-Entstehungstatbestand liegende Anwendungsbeschränkung des EStG nicht nur hinsichtlich des Raumes, sondern auch hinsichtlich der Zeit geben muß, unterstellt Irene BLUMENSTEIN ganz offensichtlich, wenn sie erklärt:

> "... es kann hinsichtlich des Steuerobjekts unmöglich eine andere zeitliche Abgrenzung der Steuerhoheit Platz greifen als hinsichtlich der subjektiven Steuerpflicht." 1

HEINEMANN bezieht seine Erkenntnis der Notwendigkeit eines zeitlichen Anwendungstatbestandes in erster Linie auf das ESt-Subjekt. Ihm zufolge muß sich die Frage,

> "ob jemand steuerpflichtig wird"

und wieder

> "aus der subjektiven Steuerpflicht ausscheidet, ... jeweils nach einem bestimmten Zeitpunkt richten." 2

Der so umgrenzte Zeitraum wird gleich darauf für den ESt-Tatbestand insgesamt als maßgeblich erklärt, nach dem "sich auch die übrigen steuerlichen Verhältnisse" richten müßten[3]. Insofern könne bei der ESt auch von einem "Stichjahr" gesprochen werden.

---

1) I. BLUMENSTEIN, Die Praxis ..., aaO, S. 66 (Hervorh. v. Verf.).

2) HEINEMANN, aaO, S. 30.

3) Ebenda, S. 31. Als typisches Beispiel einer Steuer, deren Anwendungstatbestand nur an einem einzigen Stichtag erfüllt sein muß, nennt HEINEMANN die VSt. Zum diesbezüglichen Unterschied zwischen VSt und ESt vgl. BFH Urt. v. 15. 6.1973, BFHE 110, 187/189: "Nach der Systematik des Vermögensteuerrechts kann der Übergang von der unbeschränkten zur beschränkten Vermögensteuerpflicht ... erst mit Wirkung von dem auf die Änderung folgenden Veranlagungszeitpunkt ... berücksichtigt werden." - Ähnliches nahm BFH Urt. v. 13. 3.1974, BFHE 112, 209/212, für die KiSt an, wurde aber durch BVerfG Beschl. v. 8. 2. 1977, BVerfGE 44, 37/54 ff. aufgehoben. Danach endet die KiSt-Pflicht in dem Zeitpunkt, in dem ein Kirchenaustritt wirksam wird - und nicht erst mit Ende des gerade laufenden Kalenderjahres.

Faßt man die verhältnismäßig seltenen Aussagen des Schrifttums zusammen, so läßt sich Übereinstimmung darin feststellen, daß die Existenz einer Zeitkomponente bei der Anwendbarkeit des ESt-Rechts gesehen und in Gestalt eines Zeitraums beschrieben wird.

Diese Zeitspanne soll als Anwendungszeit bezeichnet werden. Die Anwendungszeit ist mithin diejenige Zeit, während der die Subsumtion eines konkreten Falles unter das geltende ESt-Recht in Frage kommt.

Es fragt sich nun, wodurch Anfang und Ende der Anwendungszeit sich bestimmen. Zur Erörterung dieser Frage wird an die vom räumlichen Anwendungstatbestand geprägte Zweiteilung in eine 'unbeschränkte' und in eine 'beschränkte Steuerpflicht' angeknüpft - ein Vorgehen, das sich angesichts der engen Zusammenhänge zwischen Zeit und Raum auf dieser Stufe im Ergebnis rechtfertigt.

c) Anwendungszeit bei der 'unbeschränkten' Steuerpflicht

Der Charakter des Anwendungstatbestandes als einer Vorfrage könnte es nahelegen, bei der Frage nach den Grenzpunkten der est-rechtlichen Anwendungszeit von der ersten am Kalender anknüpfenden, mithin zeitbezogenen Vorschrift des EStG auszugehen. § 2 Abs. 7 Satz 1 f. EStG erklärt die ESt zu einer "Jahressteuer", wobei die "Grundlagen für ihre Festsetzung ... jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln" sind. Bei dieser Regelung wird die zeitliche Anwendbarkeit des ESt-Tatbestandes jedoch schon vorausgesetzt. Das ergibt sich aus Satz 3:

> "Besteht die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nicht während eines ganzen Kalenderjahres, so tritt an die Stelle des Kalenderjahres der Zeitraum der jeweiligen Einkommensteuerpflicht."

Die Anwendungszeit kann infolgedessen nicht zu den kalendermäßig umgrenzten Zeitspannen im Recht zählen; ihre Bestimmung ist dann nur noch über die Anknüpfung an den Eintritt von Ereignissen möglich[1].

Welcher Art diese Ereignisse sind, kommt unterschwellig in einem Hinweis Ernst BLUMENSTEINs zum Ausdruck, wonach sich ein Steuergesetz gewöhnlich mit der Bestimmung begnüge,

> "dass die Steuerpflicht mit dem Tage des Eintritts ihrer Voraussetzungen beginnt, und mit demjenigen ihres Wegfalls endigt." 2

Selbst ein solcher Zusammenhang tritt aber im Wortlaut des EStG nur ganz beiläufig zu Tage, wenn es dort heißt:

> "Der Einkommensteuer unterliegen ... Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ..., die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt." 3

---

1) Vgl. zu diesen beiden grundsätzlichen Möglichkeiten der rechtlichen Fixierung von Fristen und Terminen nochmals HEINEMANN, aaO, S. 2 f. und 6.

2) Ernst BLUMENSTEIN: System des Steuerrechts, 3. Aufl. Zürich 1971, S. 262. Ähnlich auch schon BECKER, Steuerabschnitt, aaO, Sp. 792.

3) § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG (Hervorh. v. Verf.).

Hierin muß die Nahtstelle zwischen dem zeitlichen und dem räumlichen Anwendungstatbestand gesehen werden: Die Zeitgrenzen werden durch Verwirklichung und Wegfall der räumlichen Anwendungsvoraussetzungen mit gesetzt. Bezogen auf den Fall der unbeschränkten Steuerpflicht hat STRUTZ dies klar erkannt, denn er erklärt:

> "Die unbeschränkte Steuerpflicht beginnt mit dem Eintritt einer der Voraussetzungen des § 2 (erg: des EStG 1925; entspricht § 1 Abs. 1 EStG 1979 - D. Verf.) und endet mit dem Zeitpunkt, von dem ab keine dieser Voraussetzungen mehr vorliegt."[1]

Da das EStG für die unbeschränkte Steuerpflicht in räumlicher Hinsicht dem Ansässigkeitsprinzip folgt[2], stimmt die Anwendungszeit letztlich mit den zeitlichen Bedingungen für das Vorliegen eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland überein[3]. Ohne Bezug auf einen Einzelfall läßt sich hierzu nur

---

1) Georg STRUTZ: Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 nebst den Ausführungsbestimmungen, 1. Bd. Berlin 1927 (zitiert als "Komm. EStG 1925"), Anm. 49 zu § 10 (S. 621). (Hervorh. i. Orig.) - Vgl. ferner ebenda, Anm. 9 zu § 2 (S. 371): "Jedenfalls ergibt sich schon aus § 10 Abs. 4 (erg.: EStG 1925; entspricht sinngemäß § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG 1979 - D. Verf.) daß eine Steuerschuld entstehen kann, sofern eine natürliche Person nur überhaupt ... persönlich einkommensteuerpflichtig war, sobald sie also den Beginn des Steuerabschnitts erlebt hat und zu diesem Zeitpunkte Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Deutsche Reiche hatte." Ähnlich für das schweizerische Wehrsteuerrecht Irene BLUMENSTEIN: Steuerperiode, Veranlagungsperiode und Bemessungsperiode bei der eidgenössischen Wehrsteuer, AfschwAbgR 10. Jg. (1942), S. 369-394, hier: S. 370.

2) Vgl. zu § 1 Abs. 1 EStG BAYER, Die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts, aaO, S. 142.

3) Dazu im einzelnen HERRMANN/HEUER, Anm. 33-50 zu § 1 EStG; LITTMANN, Anm. 24-34 zu § 1.

feststellen, daß zumindest bei einem zusammenhängenden Aufenthalt von mehr als sechs Monaten der gewöhnliche Aufenthalt unwiderlegbar vermutet und damit der Regel-Entstehungstatbestand der ESt anwendbar wird[1]. Das ordnete das EStG früher selbst an. Das PrEStG 1891 erklärte

> "diejenigen Ausländer, welche in Preussen einen Wohnsitz haben, oder sich daselbst des Erwerbes wegen oder länger als ein Jahr aufhalten"

für "einkommensteuerpflichtig"[2].

Das EStG 1920 machte dann Nichtdeutsche mit mehr als sechs Monaten Aufenthalt im Reich "mit ihrem gesamten Einkommen steuerpflichtig"[3]. Das EStG 1925 gab erstmals jede Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit auf und führte für diejenigen natürlichen Personen, die "unbeschränkt einkommensteuerpflichtig" sein sollten, statt des Nationalitäts- das noch heute unverändert geltende Territorialitätsprinzip in seiner einen Form, dem Ansässigkeitsgrundsatz, ein[4]. Es bestimmte darüber:

---

1) Genau genommen beginnt der Zeitraum nach der auch in diesem Zusammenhang geltenden Zivilkomputation gem. § 187 Abs. 1 BGB erst mit dem Tag, der auf den Tag der Begründung des gewöhnlichen Aufenthalts folgt - vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 49 zu § 1. Das Ende der Frist ist nach § 188 Abs. 2 BGB mit Ablauf des Tages erreicht, der mit seinem Datum im 6. Monat dem Tag der Aufenthaltsbegründung entspricht. Zu Einzelheiten schon RFH Urt. v. 15.12.1932, RFHE 32, 139 ff. und Urt. v. 1. 3.1934, RStBl. 1934, S. 341 ff.

2) § 1 Ziff. 3 PrEStG 1891.

3) § 2 Abs. 1 Ziff. 2 EStG 1920.

4) In seiner anderen Form, dem Tätigkeitsgrundsatz, erscheint das Prinzip dann bei der beschränkten Steuerpflicht - vgl. BAYER, Die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts, aaO, S. 142 f.

"Als gewöhnlich gilt ein Aufenthalt
von mehr als sechs Monaten ..." [1]

Diese Regel fand 1934 Aufnahme im StAnpG[2] und ist seit 1977 Bestandteil der AO[3]. Die Sechs-Monats-Frist bildet aber nur eine Mindestspanne; die tatsächliche Dauer der Anwendungszeit schwankt naturgemäß von Fall zu Fall.

Auch wenn das Vorliegen eines gewöhnlichen Aufenthalts durch Überschreiten der Sechs-Monats-Frist in der Praxis nur ex post zu ermitteln ist, ist die Anwendbarkeit des est-rechtlichen Regel-Entstehungstatbestands doch schon vom ersten Tag dieser Spanne an gegeben[4] - andernfalls käme es zu einer Erscheinung, die FRIEDRICHS als das Problem der "Steuerbummler" erwähnt[5]. "Steuerbummler" hielten sich zu Zeiten gemeindlicher Einkommensbesteuerung nur bis zu drei Monaten in einem Gemeindebezirk auf, um der Steuerpflicht insgesamt zu entgehen.

---

1) § 2 Ziff. 1 EStG 1925.

2) Vgl. § 14 Abs. 1 Satz 2 StAnpG.

3) Vgl. § 9 Satz 2 AO.

4) Und nicht etwa erst nach Ablauf der sechs Monate - vgl. LITTMANN, Anm. 32 zu § 1.
§ 2 Ziff. 1 EStG 1925 hatte noch versucht, das ausdrücklich klarzustellen: "... beträgt der Aufenthalt mehr als sechs Monate, so erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf die ersten sechs Monate." - Diese Vorschrift verursachte jedoch Auslegungsschwierigkeiten; vgl. BECKER, Komm. EStG 1925, Anm. 10 zu § 2; STRUTZ, Komm. EStG 1925, Anm. 33 zu § 2. Sie wurde deshalb 1934 fallengelassen; vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 48 zu § 1.

5) Vgl. FRIEDRICHS, aaO, S. 654.

d) Anwendungszeit bei der 'beschränkten' Steuerpflicht

Ernst BLUMENSTEINs Frage,

> "wie lange die steuerrechtliche Zugehörigkeit im Verlauf einer Steuerperiode gedauert haben muß, um überhaupt eine Steuerforderung zu begründen" 1,

konnte soeben für den Regelfall der unbeschränkten Steuerpflicht verhältnismäßig klar über eine Anknüpfung an die räumlichen Anwendungsvoraussetzungen der Ansässigkeit als zeitbestimmende Ereignisse beantwortet werden. Für die beschränkte Steuerpflicht dürfen dieser Merkmale gerade nicht vorliegen. Vielmehr sind nicht im Inland ansässige natürliche Personen dem Wortlaut des EStG nach immer dann

> "beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben." 2

BAYER weist darauf hin, daß "inländische Einkünfte" tatbestandsmäßig die Ausübung zumindest einer der im EStG aufgezählten Erwerbstätigkeiten im Inland[3] voraussetzen[4]. Der Territorialitätsgrundsatz tritt damit in seiner Ausprägung als Tätigkeitsprinzip auf.

---

1) E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, aaO, S. 262.

2) § 1 Abs. 3 EStG.

3) In § 49 Abs. 1 EStG.

4) Vgl. BAYER, Die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts, aaO, S. 142 f. - Ähnlich schon Georg STRUTZ: Die Einkommensteuer, in Ders. (Hrsg.): Handbuch des Reichssteuerrechts - Systematische Darstellung der Steuergesetze (einschließl. Zollrecht) des Deutschen Reiches, Berlin 1924, S. 114-250, hier: S.148, wo er beispielhaft von einer der damals in § 3 EStG 1920 aufgezählten Tätigkeitsarten als einer "die beschränkte Steuerpflicht auslösenden, im Inland ausgeübten Erwerbstätigkeit" spricht (Hervorh. i. Orig.).

Angesichts dessen bieten sich als Antwort auf die Frage, wann eine natürliche Person est-pflichtige 'inländische Einkünfte' hat, zwei Möglichkeiten: Zum einen könnte diese Voraussetzung als erfüllt gelten, sobald und solange einer Erwerbstätigkeit im Inland nachgegangen wird; zum anderen könnte sie mit dem Zufließen von Einkünften aus einer solchen Tätigkeit - oder 'Einkunftsquelle' - verwirklicht sein.

Nur STRUTZ hat beide Alternativen scharf getrennt. Mit ihm wird hier die Auffassung vertreten, daß für Anfang und Ende der beschränkten ESt-Pflicht die Ausübung der jeweiligen Erwerbstätigkeit maßgeblich sein muß[1]. Systematische wie praktische Argumente sprechen dafür: Die Erwerbstätigkeit als ESt-Gegenstand besitzt gegenüber den Einkünften als Elementen der Bemessungsgrundlage das grundsätzlichere Gewicht. Die Anknüpfung daran wird zudem dem weithin anerkannten 'objektsteuerartigen' Charakter des ESt-Ausnahmetatbestandes gerecht[2]. Schließlich ist das Vorliegen einer Erwerbsbetätigung im Inland an vielfältigeren Merkmalen festzustellen als das bloße Fließen von Wertströmen, das sich u.U. auch nicht kontinuierlich vollzieht.

Folgt man der hier vertretenen Ansicht, der Ausnahmetatbestand der ESt sei solange anwendbar, wie eine nicht im Inland wohnende natürliche Person dort einer Erwerbstätigkeit nachgeht, können aller-

---

1) Vgl. Strutz, Komm. EStG 1925, Anm.49 zu § 10 (S. 621): "Sie (erg.: die beschränkte Steuerpflicht. - D. Verf.) beginnt vielmehr bereits mit dem Erwerb einer dieser Einkommensquellen, dauert, solange eine solche Quelle für den Steuerpflichtigen besteht ... und endet ... mit dem Wegfall jeder solchen Quelle für den Steuerpflichtigen ..." (Hervorh. i. Orig.).

2) Vgl. statt vieler BFH Urt. v. 20. 1.1959, BFHE 68, 340/342.

dings Probleme dadurch entstehen, daß Betätigung und entsprechende Einkünfte zeitlich voneinander abweichend auftreten[1]. Der Fall, daß insbesondere negative Einkünfte[2] schon vor dem eigentlichen Beginn wirtschaftlicher Aktivitäten anfallen, unterscheidet sich aber nicht von dem allgemeineren Fall sogenannter 'vorweggenommener' Betriebsausgaben und Werbungskosten, wie er bei außer Frage stehender Anwendbarkeit des ESt-Rechts auftaucht. Deshalb wird er hier nicht gesondert erörtert[3]. Besondere Schwierigkeiten bereitet nur der umgekehrte Fall, daß Einkünfte noch eine Zeitlang fließen, wenn die Erwerbstätigkeit bereits abgeschlossen ist. Wirtschaftlich betrachtet, kann eine 'Einkommensquelle' jedoch solange nicht als erschöpft gelten, wie sie Erfolge zeitigt, so daß auch die beschränkte ESt-Pflicht sinnvollerweise nicht enden kann, bevor nicht die letzte Einkunft bezogen ist[4].

Die eben umgrenzte Anwendungszeit der beschränkten ESt-Pflicht weist eine Gemeinsamkeit mit dem Anwendungszeitraum der unbeschränkten ESt-Pflicht insofern auf, als ihre Dauer jeweils von den

---

1) Zur volkswirtschaftlichen Bedeutung der Zeitverschiebung zwischen "Produktionstätigkeit" und "Einkommenserzielung" grundsätzlich v. ZWIEDINECK-SÜDENHORST, aaO, passim; W. MAHR, aaO, insbes. S. 334 und 339.

2) Dazu, daß "Einkünfte" sowohl positiv als auch negativ sein können, vgl. BAYER, Liebhaberei, S. 91 mit Fn. 120.

3) Vgl. vielmehr unten Abschn. II. E) 1.d) (4).

4) So schon Robert MEYER: Das Zeitverhältnis zwischen der Steuer und dem Einkommen und seinen Theilen - Ein Beitrag zum österreichischen Steuerrechte und zur Lehre vom Einkommen, Wien 1901, S. 52: "In aller Regel werden die Eingänge etwas später beginnen und aufhören als die Erwerbsthätigkeiten oder das Rechtsverhältnis, es kann aber auch das Umgekehrte eintreten. ... Anfang und Ende des Ertrages oder Einkommens werden wir von dem ersten Zeitpunkte, sei es der Quelle oder der Einnahmen, bis zum Ende der Quelle oder Einnahme rechnen müssen, je nachdem das Eine oder das Andere weiter hinaus liegt."

Umständen des Einzelfalls abhängt. Anders als der Anwendungszeitraum des Regeltatbestandes kann die zuletzt erörterte Spanne ausnahmsweise sogar auf eine logische Sekunde schrumpfen[1].

Am Schluß der Untersuchung der Beziehungen zwischen dem Zeitfaktor und dem Anwendungstatbestand des ESt-Rechts soll gefragt werden, welche Auswirkungen der Zeitfaktor bei einem Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht auf Veranlagungs-, Ermittlungs- und Bemessungszeitraum der ESt hat und in welcher Weise diese Effekte gemeinsam die Höhe der ESt-Belastung beeinflussen.

## 4. Wirkungen eines Wechsels zwischen 'unbeschränkter' und 'beschränkter' Steuerpflicht

Der Anwendungstatbestand bildet zwar kein Element des eigentlichen Entstehungstatbestandes der ESt. Ein Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht kann sich trotzdem - also auch ohne Berücksichtigung der Folgen für Bemessungsgrundlage und Steuertarif - auf die Höhe der ESt auswirken. Er berührt nämlich das Zusammenspiel der drei ESt-Abschnitte[2].

---

1) Das ist dann der Fall, wenn auch die entsprechende Tätigkeit nur so kurz andauert - z. B. bei der einmaligen Realisierung eines Spekulationsgewinns i. S. des § 49 Abs. 1 Ziff. 8 i.V.m. § 22 Ziff. 2 EStG. - Darauf weist für analoge Vorschriften im EStG 1925 (§ 3 Abs. 2 Ziff. 10 i.V.m. § 42) schon BECKER, Komm. EStG 1925, Anm. 10 zu § 10, hin.

2) Vgl. nur ansatzweise Joachim LANG: Das Einkommensteuergesetz 1975 - Gewinn an Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung? Zugleich eine Abhandlung der sachlichen Änderungen im Einkommensteuerrecht und der neuen Kindergeldregelung, StuW 51. (4.) Jg. (1974), S. 293-318, hier: 306.

a) Wirkung auf den Veranlagungszeitraum

Die Ausformung des Anwendungstatbestandes der ESt erlaubt einem Steuersubjekt jederzeit den Übergang zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht in beiderlei Richtung. Dazu genügt eine Wohnsitz- oder Aufenthaltsverlagerung zwischen In- und Ausland.

Ob man einen derartigen Wechsel als "Fortdauer einer bestehenden Steuerpflicht unter veränderten Umständen"[1] oder als Erlöschen der bisherigen und als Begründung der neuen Steuerpflicht[2] ansieht, hängt mit davon ab, ob man die Zeit unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht zusammen in einem Veranlagungsverfahren[3] erfassen zu können glaubt oder ob man je eine eigene Veranlagung durchführen will.

Bezeichnenderweise stammt die erste Äußerung hierzu von STRUTZ zum EStG 1925 aus der 'Frühzeit' der modernen Einkommensbesteuerung mit noch nicht ganz so tiefgreifender Differenzierung zwischen beiden Formen. Damals meinte man noch, ihnen im Zuge eines einzigen Steuerfestsetzungsverfahrens genügen zu können[4]. Ganz selbstverständlich änderte sich deswegen auch am Veranlagungs-

---

1) So STRUTZ, Komm. EStG 1925, Anm. 48 zu § 10 (S. 620); ganz ähnlich BECKER, Komm. EStG 1925, Vorbem. 15 zu den §§ 2-5 (S. 41).

2) Vgl. BFH Urt. v. 17. 5.1972, BFHE 105, 483/486 ; Urt. v. 18. 7.1972, BFHE 106, 522 ff.; ferner schon RFH Urt. v. 21. 7.1937, RFHE 42, 18 ff. Vgl. auch HERRMANN/HEUER, Anm. 84 zu § 25.

3) Zum Wesen der Veranlagung: Abschn. IV. A) 2.a) dieser Arbeit.

4) Vgl. neben den Nachweisen in Fn. 1) noch BECKER, Komm. EStG 1925, Anm. 10 zu § 10.

zeitraum, damals "Steuerabschnitt" genannt[1], durch einen Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht nichts[2] - er blieb im Regelfall das Kalenderjahr, unter bestimmten Voraussetzungen auch das selbst gewählte Wirtschaftsjahr. Nur beim Wegfall jeglicher Anwendungsvoraussetzung endete sofort auch der Veranlagungszeitraum; mit der Veranlagung selbst konnte jedoch bis zum nächsten Regeltermin gewartet werden[3]. Weil Entstehung und Wegfall jeglicher Anwendungsvoraussetzung in ihrer Wirkung dem Entstehen und Wegfallen des Steuersubjekts entsprechen, braucht dieser Fall im übrigen hier nicht weiter erörtert zu werden[4].

Verwaltungsgesichtspunkte führten im Jahre 1934 dazu, das Kalenderjahr zum allein möglichen Veranlagungszeitraum zu erklären[5]; eben solche Gesichtspunkte waren es aber auch, die es erforderlich machten, für Zeiten unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht während eines Jahres je eigene Veranlagungen durchzuführen[6]. Folgerichtig hätten damit auch getrennte Veranlagungszeiträume einhergehen müssen - ein Widerspruch zur gerade erfolgten Ver-

---

1) In § 25 Abs. 1 EStG 1925.

2) Vgl. BECKER, Komm. EStG 1925, Vorbem. 15 zu §§ 2-5; Anm. 10 zu § 10.

3) Vgl. Ders., Steuerabschnitt, aaO, Sp. 553 f. Unter dem EStG 1925 wurden Veranlagungen regelmäßig im Frühjahr oder im Herbst vorgenommen - je nachdem, wann der individuelle VZ endete.

4) Vgl. stattdessen Abschn. II. C) 2.

5) Vgl. § 25 Abs. 1 EStG 1934 (im wesentlichen seither unverändert; vor 1925 schon: § 29 Abs. 1 EStG 1920 i.d.F. des EStÄndG v. 20.12.1921, RGBl. 1921, S. 1580). Zu den Ursachen der Änderung Begr. EStG 1934, aaO, S. 45 f.

6) Vgl. etwa RFH Urt. v. 21. 7.1937, RFHE 42, 18; Urt. v. 30.11.1938, RStBl. 1938, S. 173; ferner BFH Urt. v. 18. 7.1972, BFHE 106, 522/525; Urt. v. 15. 6.1973, BFHE 110, 187/190.
Zum Ganzen SACHSE, aaO, S. 121 ff.

einheitlichung. Wie man diesen Widerspruch seither auflöst, beschreibt der BFH folgendermaßen:

> "Diese Regelung (erg.: § 25 EStG 1965. - D. Verf.) schließt es aber nicht aus, daß sogar dieselbe Person für denselben Veranlagungszeitraum zweimal zur Einkommensteuer veranlagt wird, nämlich in dem Falle, daß während des Veranlagungszeitraums die unbeschränkte Steuerpflicht endet und die beschränkte Steuerpflicht beginnt und umgekehrt ... Für beide Veranlagungen bildet den Veranlagungszeitraum das volle Kalenderjahr" 1.

Und zu einem anderen Fall:

> "Bei der Einkommensteuer wird beim Übergang von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht während eines Veranlagungszeitraums für diesen Veranlagungszeitraum je eine getrennte Veranlagung des Einkommens für die Zeit der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht durchgeführt"[2].

Dieser Grundsatz findet auch in den Doppelbesteuerungsabkommen Berücksichtigung, die die Bundesrepublik Deutschland mit anderen Staaten abgeschlossen hat. Allerdings ist dort nie vom "Veranlagungszeitraum", sondern stattdessen vom "Steuerjahr" die Rede[3].

---

1) Urt. v. 17. 5.1972, BFHE 105, 483/486 (betr. die Geltendmachung eines Verlustes im Rahmen des sog. horizontalen Verlustausgleichs gem. § 2 Abs. 2 EStG beim Erblasser durch dessen Erben).

2) Urt. v. 15. 6.1973, BFHE 110, 187/190 (betr. die Auswirkungen des Wechsels in der Steuerpflicht bei der VSt). Sachlich falsch dagegen LADEMANN/Günter SÖFFING/Hedin BROCKHOFF: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stuttgart/München/Hannover - Loseblattsammlung - (zitiert als:"LADEMANN/SÖFFING/BROCKHOFF"), Anm. 8 zu § 36.

3) Vgl. BFH Urt. v. 19. 8.1981, BFHE 134, 145 ff. (betr. DBA-USA). Daß das "Steuerjahr" nicht durch Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht endet, ist z. B. für das Urt. des FG Düsseldorf v. 29.11.1979, EFG 1980,Nr. 192 (betr. die sog. '183-Tage-Klausel' im DBA-Spanien 1966; rechtskräftig) entscheidend.

b) Wirkung auf den Ermittlungszeitraum

Rechtlich gesehen kann nach dem eben über den Veranlagungszeitraum Gesagten beim Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht innerhalb eines Kalenderjahres zweimal ESt für diesen einen Zeitraum geschuldet werden. Daß hierdurch wirtschaftlich gesehen keine Doppelbelastung eintritt, beruht auf den Eigenschaften des Ermittlungszeitraums[1].

Bei Einführung des EStG 1934 war man sich darüber im klaren, daß die je nach unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht vollkommen verschieden zusammengesetzte Bemessungsgrundlage der ESt nur über gesonderte Ermittlungen zu gewinnen sein kann[2]. Folgerichtig sieht das ESt-Recht seit 1934 bei jedem Wechsel in der Steuerpflicht die Beendigung des alten und den Beginn eines neuen Ermittlungszeitraums vor[3]. Selbst wenn über diesen 'Bruch' hinweg Einkünfte aus ein und derselben Erwerbstätigkeit bezogen werden, muß eine Aufteilung des wirtschaftlichen Ergebnisses, notfalls im Wege der Schätzung etwa nach den Zeitanteilen der Ermittlungsperioden am Veranlagungszeitraum, erfolgen[4].

---

1) Dadurch wird der formal-technische Charakter des VZ unterstrichen; vgl. auch I. Blumenstein, Steuerperiode ..., aaO, S. 372: "Entsprechend ihrer formalrechtlichen Natur übt die Veranlagungsperiode auf die Entstehung der Steuerpflicht als solcher keinerlei Einfluss aus. Insbesondere ist die Steuerpflicht nicht dadurch bedingt, dass während der Dauer der Veranlagungsperiode die Voraussetzungen der steuerrechtlichen Zugehörigkeit erfüllt sind." (Hervorh. v. Verf.) - Ähnlich BFH Urt. v. 18. 7.1972, BFHE 105, 522/524.

2) Vgl. Hardt, aaO, S. 93.

3) Gemäß § 29 Abs. 2 EStG 1934 (entspricht § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG 1979). Dazu JAKOB, aaO, S. 102; SACHSE 122. Vgl. auch BFH Urt. v. 17. 5.1972, BFHE 105, 483/486.

4) Vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 84 zu § 25.

c) Wirkung auf den Bemessungszeitraum

Der dritte für die Entstehung der ESt relevante Abschnitt schließlich, der Bemessungszeitraum im eingangs skizzierten Sinne, fällt seit dem EStG 1920 ausnahmslos mit dem (vollen) Kalenderjahr zusammen[1]. Ein Wechsel im Anwendungstatbestand berührt diese Spanne also in keiner Weise[2].

Damit stellt sich der zeitliche Effekt für die ESt-Abschnitte in der Zusammenschau so dar:
Veranlagungs- und Bemessungszeitraum bleiben unbeeinflußt, während der Ermittlungszeitraum mit jedem Übergang schließt und ein neuer beginnt.

Die Belastungsfolgen dieser Konstellation sollen anhand eines beispielhaften Vergleichs deutlich gemacht werden.

d) Belastungswirkungen

Verglichen werden zwei Steuerpflichtige A und B, wobei A das gesamte Kalenderjahr k unbeschränkt steuerpflichtig ist, während B am 1.7.k vom Inland ins Ausland zieht, wo er sich über den 31.12.k hinaus niederläßt. A und B besitzen jeder ein im Inland

---

1) Vgl. zu § 2 Abs. 7 Satz 1 EStG 1979 JAKOB, aaO, S. 100; *Theodor* SIEGEL: Arbeitsbuch Steuerrecht -Grundzüge des Steuersystems in Strukturübersichten, Beispielen und Aufgaben, München 1979, S. 41.

2) Vgl. auch SACHSE, aaO, S. 50 (m. Bsp.). Offensichtlicher Beleg dafür ist der in allen EStG'en auf ein Jahr bezogene Tarif und die entsprechenden Abzugsposten zur Bemessungsgrundlage. Unter dem EStG 1925 blieb der Bemessungszeitraum selbst dann das volle Kalenderjahr, wenn der VZ sich verkürzte; vgl. BECKER, Steuerabschnitt, aaO, Sp. 554.

belegenes Haus, aus dessen Vermietung sie beide über das Jahr gleichverteilte Einkünfte von je DM 120.000 erzielen. Andere Einkünfte haben sie nicht.

Um zu verdeutlichen, daß der Belastungseffekt tatsächlich nur auf der durch den Wechsel von B ins Spiel gebrachten Zeitkomponente beruht, wird ferner angenommen, daß die Rechtsfolgen hinsichtlich Bemessungsgrundlage und Tarif bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht dieselben sind: Die Summe der Einkünfte soll bereits dem steuerpflichtigen Einkommen entsprechen; es soll nur einen Tarif geben[1].

Für A stimmen dann Veranlagungs-, Ermittlungs- und Bemessungszeitraum überein; er wird überdies nur einmal am Ende des Jahres k veranlagt. Bei einem Einkommen von DM 120.000 sieht er sich einem ESt-Anspruch des Staates von DM 52.363 gegenüber.

Für B erhält man zwei gleichlange Ermittlungszeiträume, das erste und das zweite Kalenderhalbjahr von k, für die je eine eigene Veranlagung durchzuführen ist. Veranlagungs- und Bemessungszeitraum ist wie bei A das Kalenderjahr k. Wegen des unverkürzten Bemessungszeitraums ist nun bei jeder Veranlagung der Jahrestarif anzuwenden. Dementsprechend werden gegenüber B für je DM 60.000 Einkommen zwei ESt-Bescheide über je DM 20.015 erlassen; seine Gesamtlast für den VZ k beträgt mithin bloß DM 40.030.

Die Differenz zwischen A und B beruht ausschließlich auf der Anwendung des nach einem Kalenderjahr bemessenen Tarifs auf nur für sechs Monate ermittelte Bemessungsgrundlagen. In der Realität schrumpft dieser Progressionsvorteil[2] des B allerdings infolge der stark eingeschränkten Abzugsmöglichkeiten bei der Bemessungs-

---

1) Und zwar - wie bei allen Berechnungen in dieser Arbeit - den ESt-Tarif 1981, wobei regelmäßig die Grundtabelle 1981 angewandt wird.

2) Vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 80 zu § 25; JAKOB, aaO, S. 102. Voraussetzung hierfür ist naturgemäß, daß überhaupt die Progressionszone des ESt-Tarifs erreicht wird.

grundlage beschränkt Steuerpflichtiger: Außergewöhnliche Belastungen dürfen gar nicht, Sonderausgaben nur in ganz geringem Umfang in Ansatz gebracht werden. Auch Tarifvergünstigungen kommen nur unter engen Voraussetzungen in Betracht[1]. Trotz alledem bleibt ein gewisser Anreiz zur Wohnsitzverlagerung während eines Kalenderjahres bestehen, den man mit LIEFMANN-KEIL als "intertemporalen Spillover-Effekt" des ESt-Rechts auf Dispositionen der Steuersubjekte bezeichnen könnte[2].

Dieser Effekt ließe sich verhältnismäßig einfach neutralisieren. Dazu wäre es lediglich notwendig, das nur für einen Teil des Kalenderjahrs ermittelte Einkommen auf ein ganzes Jahr hochzurechnen, darauf den Jahrestarif anzuwenden und von der resultierenden Steuerschuld bloß den Betrag zu erheben, der sich nach dem Anteil des Ermittlungszeitraums am Bemessungszeitraum ergibt[3].
Bei der Gewerbesteuer, die in vielerlei Hinsicht eng mit der ESt verwandt ist, wird schon seit dem Jahre 1943 so vorgegangen. Weicht dort der Ermittlungszeitraum, der mit dem gewerblichen Ermittlungszeitraum des ESt-Rechts übereinstimmt[4], in seiner Länge vom 'Erhebungszeitraum' ab, der dem est-rechtlichen Veranlagungszeitraum entspricht , so ist der Gewerbeertrag auf einen Jahresbetrag umzurechnen und die sich ergebende Steuer nur nach dem Anteil zu

---

1) Gemäß § 50 Abs. 1 EStG; vgl. zur Übersicht BAYER/BIRTEL/HARTMANN, aaO.

2) Vgl. LIEFMANN-KEIL, aaO, S. 483.

3) So schon theoretisch STRUTZ, Die Einkommensteuer, aaO, S. 218; vgl. auch HERRMANN/HEUER, Anm. 80 zu § 25. Einige Kantone der Schweiz verfahren so; vgl. Eugen ISLER: Ein Beitrag zum Thema Praenumerando- oder Postnumerandobesteuerung, StR 20. Jg.(1965), S. 417-443, hier: S. 421.

4) D. h.: Mit dem Wirtschaftsjahr, das das ESt-Recht für im Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende gem. § 4a Abs. 1 Ziff. 2 EStG vorsieht. Zwar setzt § 10 Abs. 2 GewStG statt der Eintragung die handelsrechtliche Buchführungspflicht voraus; der Unterschied bleibt aber praktisch bedeutungslos. Vgl. Edgar LENSKI/Wilhelm STEINBERG: Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Köln - Loseblattsammlung - (zitiert als:"LENSKI/STEINBERG"), Anm. 6 zu § 10.

beanspruchen, den die Steuerpflicht im Erhebungszeitraum angedauert hat[1]. Ein Progressionseffekt würde sonst trotz des proportionalen Hebesatzes auftreten, weil die 'Steuermeßzahlen', durch deren Anwendung der Gewerbeertrag in die Bemessungsgrundlage überführt wird, leicht progressiv gestaffelt sind[2].

e) Zwischenergebnis

- Der Zeit kommt gegenüber dem Raum eine nachrangige Bedeutung im Anwendungstatbestand der ESt zu: Die Anwendungszeit wird durch räumliche Ereignisse umgrenzt.

- Die Anwendungszeit ist im positiven ESt-Recht seit jeher nur unterschwellig berücksichtigt. Das gilt sowohl für die unbeschränkte als auch für die beschränkte Steuerpflicht.

- Ein Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter ESt-Pflicht, also ein Bruch in der Anwendungszeit, hat im geltenden ESt-Recht keine Folgen für den Lauf des Veranlagungs- und Bemessungszeitraums. Lediglich der Ermittlungszeitraum hängt in seiner Länge davon ab.

- Der für das geltende ESt-Recht festzustellende Progressionseffekt bei einem Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter ESt-Pflicht ließe sich verhältnismäßig einfach in Anlehnung an gewerbesteuerrechtliche Regelungen vermeiden.

---

1) Gem. § 10 Abs. 3 und § 11 Abs. 7 GewStG.

2) Vgl. LENSKI/STEINBERG, Anm. 10 a) zu § 10.

Im weiteren Verlauf der Untersuchung wird durchweg das Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht angenommen, um die Erörterung des Zeitfaktors auf den einzelnen Stufen des Regel-Entstehungstatbestandes der ESt zu ermöglichen.

## C) Der Zeitfaktor beim Steuersubjekt

### 1. Die Lebenszeit des Steuersubjekts

#### a) Bedeutung für die Entstehung der Einkommensteuer

Ob, von wann an und bis wann jemand Steuersubjekt ist, bestimmt sich nach seiner steuerlichen Rechtsfähigkeit[1]. Die Bedeutung dieser Fragen für das ESt-Recht wird bloß ganz ausnahmsweise erkannt[2]; meist findet sich nur die unzweifelhaft richtige Feststellung, daß die est-liche Rechtsfähigkeit der natürlichen Person im großen und ganzen der bürgerlich-rechtlichen Rechtsfähigkeit entspreche[3]. Diese reicht von der Vollendung der Geburt bis zum Eintritt des Todes[4], umfaßt also das, was im allgemeinen

---

1) Vgl. BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Tz. 40.

2) Z.B. von STRUTZ, Komm. EStG 1925, der sich in Anm. 9 zu § 20 mit "Beginn und Ende der Persönlichkeit" befaßt. Vgl. ansatzweise auch SCHULZ, Grundlagen und System der Einkommensbesteuerung, aaO, Tz. 36.

3) Vgl. bis heute unverändert zutreffend BECKER, Komm. EStG 1925, Anm. 2 zu § 1.

4) Gem. § 1 BGB.

Sprachgebrauch als die 'Lebenszeit' des Menschen bezeichnet wird. Eine darüber hinausgehende Aussage speziell zum ESt-Recht hat Seltenheitswert - so etwa die von MIRRE vertretene These:

> "Gegenstand der Einkommensteuer ist die Existenz einer natürlichen Person innerhalb eines bestimmten Zeitraums, das Einkommen ist nur Bemessungsgrundlage." 1

Eine solche Feststellung läßt sich mit dem dieser Arbeit zugrundeliegenden Verständnis des Steuergegenstandes als Leistungsfähigkeitsindikator nicht vereinbaren. Die Existenz einer natürlichen Person allein bringt noch keine Leistungsfähigkeit zum Ausdruck[2]; sie kann daher weder ökonomisch noch rechtlich gesehen Gegenstand der ESt sein.

Hinsichtlich der rechtlichen Bedeutung der "Existenz einer natürlichen Person innerhalb eines bestimmten Zeitraums" trifft eher SCHULZ das Richtige, wenn er dadurch nichts weiter als eine Art "Dauerrechtsverhältnis" im Sinne eines "abstrakten Steuerpflichtverhältnisses" begrenzt sieht, das eine Vorstufe des konkreten Steuerschuldverhältnisses darstelle[3]. Diese Auffassung überzeugt, weil erst die volle Tatbestandsverwirklichung bezifferbare schuldrechtliche Wirkungen für eine bestimmte Periode, den Veranlagungszeitraum, entfaltet.

---

1) Ludwig MIRRE: Besprechung von Ottomar (sic!) BÜHLER: Lehrbuch des Steuerrechts, I. Bd. Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927, VjSchrStuFR 2. Jg. (1928), S. 698-702, hier: S. 698. Ganz ähnlich BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, aaO, S. 31 und 389; Ders., Steuerabschnitt, aaO, Sp. 543.

2) Würde man die Besteuerung nur daran anknüpfen, gelänge man zu einer 'Kopfsteuer'; vgl. BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Tz. 63 ff.

3) Vgl. SCHULZ, Grundlagen und System der Einkommensbesteuerung, aaO, Tz. 36.

Wirtschaftlich gesehen besagt die Lebenszeit eines Steuersubjekts nur etwas über die Dauer der potentiellen Belastung mit ESt. Ob und wann eine Belastung tatsächlich eintritt, läßt sich bei isolierter Betrachtung des Steuersubjekts nicht sagen. Dies hängt zusätzlich von der Ausübung von Erwerbstätigkeiten ab, aus denen positives Einkommen fließen muß. So kann man an dieser Stelle lediglich festhalten, daß eine natürliche Person während ihres ganzen Lebens auf etwa erzieltes Einkommen ESt zu entrichten hat. Insofern läßt sich durchaus von einer 'Lebenseinkommensbesteuerung' sprechen. Wenn Finanzwissenschaftler unter diesem Stichwort gänzlich andere Modelle einer Einkommensbesteuerung formulieren[1], können sie damit nicht in erster Linie das Steuersubjekt im Auge haben.

In der Tat geht es bei den theoretischen Ansätzen zu einer 'Lebenseinkommensbesteuerung' um eine Verlängerung des Bemessungszeitraums. Allerdings wird die Begrenzung des Bemessungszeitraums häufig über zeitliche Merkmale vorgenommen, die in der Person des Steuersubjekts liegen. So sieht VICKREY das "logical limit" einer optimalen Bemessungsperiode bei Volljährigkeit und Tod[2], während andere Autoren die gesamte Lebenszeit eines Steuersubjekts erfassen wollen[3]. Im übrigen wirken sich zeitliche

---

1) Vgl. nur die Titel der Arbeiten von HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO sowie von MITSCHKE, Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, aaO.

2) Vgl. VICKREY, Agenda For Progressive Taxation, aaO, S. 186; ähnlich jetzt HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 52.

3) So noch Johannes HACKMANN: Interperiodische Durchschnittsbesteuerung des Einkommens, FA N.F. 34. Jg. (1975/76), S. 1-38, hier: S. 22 f.; ferner POHMER, Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensumverteilung, aaO, S. 158; Kurt SCHMIDT: Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Theorie vom proportionalen Opfer, FA N.F. 26. Jg. (1967), S. 385-404, hier: S. 391.

Eigenschaften des Steuersubjekts auch schon bei der herrschenden Form der Einkommensbesteuerung aus, und zwar auf der Stufe der Bemessungsgrundlage. So ist z. B. die Gewährung eines Altersfreibetrages von der Vollendung des 64. und die Einräumung eines Haushaltsfreibetrages von der Vollendung des 49. Lebensjahres abhängig[1].

Bei einer ausschließlich auf das Steuersubjekt ausgerichteten Betrachtung ergibt sich die Notwendigkeit, näher auf Anfang und Ende der est-rechtlichen Subjektfähigkeit einzugehen, weil an diesen Punkten Besonderheiten gegenüber der bürgerlich-rechtlichen Rechtsfähigkeit festzustellen sind.

b) Besonderheiten am Anfang einkommensteuerrechtlicher Subjektfähigkeit

§ 1 BGB läßt die Rechtsfähigkeit mit der "Vollendung der Geburt" beginnen. Dieses Prinzip erfährt zwar keine juristische, wohl aber eine wirtschaftliche Durchbrechung an einer einzigen Stelle:

---

1) Gem. § 32 Abs. 2 und Abs. 3 Ziff. 1 EStG. Zur vollständigen Übersicht BALMES, aaO, insbes. S. 194-196. Außerdem kann auch das Alter der Kinder eines Steuersubjekts bedeutsam sein; vgl. § 32 Abs. 3 Ziff. 2 und Abs. 4-7 EStG. Die diesbezüglichen Ermittlungen überschreiten aber den Rahmen der subjektbezogenen Tatsachen und werden hier nicht weiterverfolgt. Hinsichtlich der Altersermittlung gelten die allgemeinen bürgerlich-rechtlichen Vorschriften der §§ 187 f. BGB.; vgl. dazu oben den Abschn. I. B) 2.b) (3).

Der sogenannte 'nasciturus', das noch ungeborene Kind, wird auf dem Wege über eine Fiktion erbfähig gemacht[1]. Schon vor der Geburt kann also etwa ein Landwirtschafts- oder Gewerbebetrieb ererbt werden.

Für die ESt ist der Erblasser nur bis zu seinem Tode als ESt-Subjekt mit aus diesen 'Quellen' erzieltem Einkommen steuerpflichtig. Beim Erbübergang auf ein noch ungeborenes Kind taucht damit das Problem auf, ob der nasciturus nur bürgerlich-rechtlich erbfähig oder auch est-rechtlich rechtsfähig ist. Lediglich im letztgenannten Fall läßt sich die Kontinuität der Besteuerung von Ergebnissen aus dem vererbten Betrieb tatbestandsmäßig einwandfrei begründen. Andernfalls fehlt es in der Zeit zwischen Erbübergang und Geburt des Erben an einem Steuersubjekt, dem die von Dritten in Gang gehaltenen Erwerbsbetriebe mit ihren wirtschaftlichen Erfolgen zugerechnet werden könnten[2].

BECKER bejaht - soweit ersichtlich als einziger - die ESt-Subjekteigenschaft des nasciturus. Ihm zufolge kann ein nach dem Tode des Vaters geborenes Kind

> "als Erbe schon vor seiner Geburt Einkommen beziehen und rückwirkend für einen vor seiner

---

1) Gem. § 1923 Abs. 2 BGB. - Die Fiktion ist der Grund dafür, daß § 1 BGB juristisch gesehen ohne Ausnahme bleibt: Der nasciturus "gilt als vor dem Erbfalle geboren". Zum Wesen der Fiktion MESSMER, aaO, S. 65-127.

2) Die dann bestehende Situation kann man kaum klarer charakterisieren als Max HUNZINGER: Probleme der Kontinuität der Besteuerung und der zeitlichen Zuordnung der Steuerfaktoren im Wehrsteuerrecht, AfschwAbgR 15. Jg. (1946), S. 113-137 und S. 177-198, hier S. 126: "Der Ausfall in der Besteuerungskontinuität rührt her von dem zeitlichen Auseinanderfallen des steuerbegründenden Tatbestands hinsichtlich seiner objektiven und seiner subjektiven Seite."

Geburt liegenden Steuerabschnitt einkommensteuerpflichtig werden."[1]

Demgegenüber steht die heute herrschende Meinung, das ungeborene Kind sei zwar erbberechtigt, aber noch nicht est-lich rechtsfähig[2].

Jedoch bleiben die Einkünfte aus der Zeit zwischen Erbfall und Geburt des Erben auch für die Vertreter dieser Ansicht nicht est-frei. Sie behelfen sich vielmehr mit der Annahme, die vor der Geburt angefallenen Erträge flössen erst zum Zeitpunkt der Geburt als Einkünfte zu. Eine solche Lösung vermag aber aus systematischen Gründen nicht zu befriedigen: Die Frage des Zuflußzeitpunktes von Einkünften[3] kann erst beantwortet werden, wenn die fraglichen Wertströme schon als Einkünfte aus der Erwerbstätigkeit eines Steuersubjekts qualifiziert sind. Genau diese Qualifikation kann aber nicht erfolgen, wenn man dem ungeborenen Kind die est-liche Rechtsfähigkeit abspricht[4].

---

1) BECKER, Komm. EStG 1925, Anm. 2 zu § 1. Eine Besonderheit ergibt sich, folgt man BECKER weiter, dann auch für den räumlich-zeitlichen Anwendungstatbestand aus der Natur der Sache: Der nasciturus könne nur dann unbeschränkt est-pflichtig sein, wenn seine Mutter zur Zeit der Geburt den diesbezüglichen Anwendungstatbestand erfülle, also Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland habe. Vgl. ebenda, Anm. 5 zu § 2.

2) So Walter BLÜMICH/ Ludwig FALK: Einkommensteuergesetz - Kommentar, München - Loseblattsammlung (zitiert als: "BLÜMICH/FALK"), Anm. 3 zu § 1; ferner HERRMANN/HEUER, Anm. 16 zu § 1; LITTMANN, Anm. 10 zu § 1. Für diese Ansicht spricht der Ausnahmecharakter des § 1923 Abs. 2 BGB; insbes. § 45 AO trifft für das Steuerrecht keine speziellere Regelung.

3) Gem. § 11 EStG; dazu Abschn. II. E) 1.d) (1) dieser Arbeit.

4) Es sei denn, man hielte die Erwerbstätigkeit im Zeitpunkt der Geburt für verwirklicht. BECKER lehnt diese Konstruktion zu Recht ausdrücklich ab - vgl. Komm. EStG 1925, Anm. 2 zu § 1.

Die Verschiedenheit der Position BECKERs von der herrschenden Meinung liegt nicht nur auf juristischem Gebiet. Es kommt auch zu wirtschaftlich verschiedenen Ergebnissen, je nachdem, welcher Auffassung man sich anschließt. Dieser Umstand ist bislang noch von keiner Seite hervorgehoben worden.

Belastungsunterschiede ergeben sich in Abhängigkeit von der Durchsetzung des ersten oder des zweiten Standpunktes immer dann, wenn während der Spanne zwischen Erbfall und Geburt ein Veranlagungszeitraum endet und ein neuer beginnt.

Folgt man der zuerst geschilderten Ansicht BECKERs und gesteht schon dem nasciturus ESt-Subjektqualität zu, dann kann dieser auch schon zum Ende des Veranlagungszeitraums (Kalenderjahrs) k mit Einkommen veranlagt werden, das er z. B. aus einem am 30. 9. k ererbten Gewerbebetrieb bezieht. Wird das Kind schließlich am 1. 4. des folgenden Veranlagungszeitraums k+1 geboren, erfaßt seine Veranlagung zum Ende dieses Jahres auch nur innerhalb von k+1 bezogenes Einkommen.

Anders liegen die Dinge, wenn man die zweite Meinung vertritt: Nach ihr existiert ein ESt-Subjekt erst ab dem 1. 4. k+1, dem Tag der Geburt des Kindes. Das zwischen dem Erbübergang am 30. 9. k und dem Geburtstag am 1. 4. des Folgejahres erzielte Einkommen wird so behandelt, als sei es am 1. 4. k+1 geballt zugeflossen. Im Vergleich zur ersten Lösung ergibt sich ein Progressionsnachteil für den Erben[1].

---

1) Auch die progressionsmildernd angelegte Tarifermäßigung des § 34 Abs. 3 EStG für Einkünfte aus einer mehrjährigen Tätigkeit kann nicht zum Zuge kommen, weil es an einem Steuersubjekt für mehr als ein Jahr fehlt.

c) Besonderheiten am Ende einkommensteuerrechtlicher Subjektfähigkeit

(1) Folgen des Erbübergangs

Überträgt man das Bürgerliche Recht auf das ESt-Recht, so erlischt die persönliche Steuerpflicht mit dem Tode des Steuersubjekts[1]. Dieser auf den ersten Blick selbstverständliche Umstand scheint jedoch nicht in jedem Fall zu gelten, wenn man eine Äußerung des BFH wie etwa die folgende berücksichtigt:

> "Der Erbe setzt, ohne daß durch den Erbgang eine Unterbrechung eingetreten wäre, die einkommensteuerrechtliche Position des Erblassers fort. Erbe und Erblasser bilden gedanklich eine Person..."[2]

Die Entscheidung betrifft ein sogenanntes 'Spekulationsgeschäft'[3], wozu das Gericht die Ansicht vertritt, daß diese Tätigkeit auch dann

---

1) Im Unterschied zum Bürgerlichen Recht wird allerdings die Rückwirkung einer amtlichen Todeserklärung vom Steuerrecht generell nicht anerkannt; vgl. BFH Urt. v. 24. 8.1956, BFHE 63, 296/298: "Es wird bis zur Rechtskraft der Todeserklärung der Veranlagung der Tatbestand zugrundegelegt, wie er von dem Verschollenen, d. h. von seinem Vertreter in der Zeit der Verschollenheit tatsächlich gestaltet worden ist, wobei stets davon auszugehen ist, daß diese Einkünfte vom Verschollenen, nicht von seinen Erben bezogen wurden." (betr. § 3 StAnpG; seit 1977: § 49 AO).

2) Urt. v. 21. 3.1969, BFHE 96, 21/23.

3) ESt-pflichtig gem. § 23 Abs. 1 EStG.

> "nur von einem Steuerpflichtigen verwirklicht ist, wenn ein und derselbe Gegenstand von dem Erblasser angeschafft und von dem Erben verkauft worden ist." 1

Der Eindruck drängt sich auf, daß der Tod eines Steuersubjekts für den BFH nicht zur Beendigung der ESt-Pflicht führt, sondern zu deren kontinuierlicher Fortsetzung durch den Erben. Erblasser und Erbe würden demgemäß eine 'Subjekteinheit' bilden[2].

Dieser Eindruck erhärtet sich noch, wenn man bedenkt, daß laut BFH Zinsen aus ererbten Wertpapieren

> "beim Erben auch insoweit zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen (gehören), als diese auf den Zeitraum bis zum Tode des Erblassers entfallen." 3

Die unterschiedslose Behandlung von Erbe und Erblasser tritt besonders offenbar auch bei Haupterwerbstätigkeiten zu Tage. So hat etwa ein Erbe die Leibrente, die er für die Veräußerung mehrerer, vom Erblasser als freiberuflichem Erfinder entwickelter Patente erhält, als laufende Betriebseinnahmen

---

1) Urt. v. 21. 3.1969, BFHE 96, 21/23 (Hervorh. v. Verf.). Ähnlich BFH Urt. v. 18. 9.1964, BFHE 80, 479/480. Gl. A. vorher auch schon Winfried THEIS: Der Erbe im Einkommensteuerrecht, Diss. Köln 1962, S. 76.

2) Zu diesem Begriff aus finanzwissenschaftlicher und rechtlicher Sicht HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 39 ff.

3) Urt. v. 11. 8.1971, BFHE 103, 160. Hingegen stellen beim Ankauf von Wertpapieren die bis zum Erwerbszeitpunkt aufgelaufenen Zinsen für das Gericht eine "normale Kapitalforderung" dar; § 20 EStG sei in diesem Falle nur für die "Besitzzeit" anzuwenden.

aus Selbständiger Arbeit zu behandeln[1].

Ererbte Einkünfte werden grundsätzlich so angesehen, als habe der Erbe die ihnen zugrundeliegende Tätigkeit selbst ausgeübt[2]. Das gilt sogar für 'Einkunftsquellen', die - wie die Nichtselbständige Arbeit - ihrer Natur nach höchstpersönlich und deshalb bürgerlich-rechtlich nicht übertragbar sind[3].

Selbst bei Erweiterung um einen weiteren Erbfall bleibt die ursprüngliche Qualifikation der Tätigkeit bestehen. Das zeigt der Fall eines Erben, dem Witwenbezüge der Erblasserin zugeflossen waren[4]. Die Witwenbezüge hätten schon bei der Erblasserin als Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit gegolten, obwohl sie nicht aufgrund eigener Arbeitsleistung der Witwe, sondern wegen der Tätigkeit ihres verstorbenen Ehemannes geleistet worden wären[5].

---

1) Vgl. BFH Urt. v. 7.10.1965, BFHE 83, 462. Allgemein betrachtet die Rechtsprechung Gewinne, die bei der Veräußerung ererbten freiberuflichen Betriebsvermögens erzielt werden, auch noch als Einkünfte aus Selbständiger Arbeit des Erben i. S. des § 18 EStG. Vgl. ebenda, 464; ferner THEIS, aaO, S. 64.
Ähnliches gilt für Gewerbetreibende; vgl. BFH Urt. v. 1. 4.1971, BFHE 102, 83 ff.; Urt. v. 25. 3.1976, BFHE 118, 572.
Folgerichtig stellt für die Gerichte auch der Obergang bspw. eines Gewerbebetriebes vom Erblasser auf den Erben regelmäßig keine Betriebsaufgabe durch den Erblasser und keine Neugründung durch den Erben (mit Steuerpflicht evtl. Aufgabegewinne) dar, vgl. BFH Urt. v. 26. 3.1981, BFHE 133, 271/275.

2) Das schließt die Rechtsprechung aus § 24 Ziff. 2 EStG - vgl. BFH Urt. v. 21. 3.1969, BFHE 96, 21/22. Zu den einzelnen Formen THEIS, aaO, S. 14-75.

3) Vgl. Günter SÖFFING: Möglichkeiten und Grenzen einer Verlagerung von Einkünften auf die folgende Generation, StbJb. 30. Jg. (1978/79), S. 301-374, hier: S. 306.

4) Vgl. BFH Urt. v. 29. 7.1960, BFHE 71, 414 ff.

5) Vgl. ebenda, 416 f. im Anschluß an den Wortlaut des § 19 Abs. 1 Ziff. 2 EStG.

Dadurch, daß die Bezüge erst dem Erben der Witwe zuflossen, änderten sie ihren Charakter für den BFH nicht: Der Erbe hatte sie als Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit zu versteuern, wenngleich weder er noch die Erblasserin jemals die entsprechende Tätigkeit ausgeübt hatten.

Die einzige Ausnahme von den gerade skizzierten Folgen eines Erbübergangs tritt für die höchstrichterliche Rechtsprechung bei den sogenannten 'Freien Berufen' auf. Läßt etwa die Witwe eines selbständig gewesenen Arztes die Praxis für eine Übergangszeit durch einen angestellten Mediziner fortführen, so erzielt sie damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil ihr

> "die berufliche Qualifikation des Erblassers und damit das Recht zur eigenverantwortlichen und selbständigen Ausübung der Arztpraxis (fehlt), das mit dem Tode des Freiberuflers erloschen ist und nicht vererbt werden kann."[1]

Abgesehen von dieser Ausnahme wirkt sich der enge Zusammenhang zwischen Erblasser und Erbe schließlich nicht nur auf die Ebene des Steuergegenstandes, sondern auch direkt auf die Ebene der Bemessungsgrundlage aus: Beispielsweise darf der Erbe nicht nur einen vom Erblasser ungenutzten Verlustvortrag[2], sondern auch einen mangels positiver Einkünfte vom Erblasser nicht ausgeschöpften horizontalen Verlustausgleich[3] bei seiner Veranlagung

---

1) BFH Urt. v. 19. 5.1981, BFHE 133, 396/399; vgl. ferner Urt. v. 15. 4.1975, BFHE 122, 35/37 betr. die Fortführung einer Steuerbevollmächtigten-Praxis. Ähnlich auch schon Urt. v. 14. 2.1956, BFHE 61, 277 ff.; Urt. v. 9. 7.1964, BFHE 80, 154 ff.; Urt. v. 8. 2.1966, BFHE 85, 94 ff.

2) Gem. § 10 d EStG. Dazu THEIS, aaO, S. 68 f.

3) Gem. § 2 Abs. 3 EStG.

für das Jahr des Erbfalls geltend machen[1].

(2) Wesen der Steuersukzession

Nach dem bis hierher Gesagten scheint sich die Grenze zwischen den beiden von einem Erbfall betroffenen Personen zu verwischen; die auf den ersten Blick klare Beendigung der persönlichen ESt-Pflicht durch den Tod verliert an Schärfe. Dennoch kann von einer 'Subjekteinheit' zwischen Erblasser und Erbe oder gar einer Fiktion der persönlichen Steuerpflicht des ersteren über dessen Tod hinaus nicht gesprochen werden[2].

Zwar ist dem deutschen ESt-Recht eine solche Vorstellung nicht ganz unbekannt: Das EStG 1920 unterstellte, daß ein während des Rechnungsjahres (in der heutigen Terminologie: während des Veranlagungszeitraumes) verstorbenes Steuersubjekt noch bis zum Jahresende am Leben geblieben sei, so daß eine auf das volle Jahr hochgerechnete Steuerschuld aus dem Nachlaß zu bezahlen war[3]. Diese Bestimmung bildet aber wenig mehr als ein drastisches Indiz für die damalige Finanznot des Deutschen Reiches[4].

---

1) Vgl. BFH Urt. v. 17. 5.1972, BFHE 105, 483. Ähnlich schon Urt. v. 22. 6.1962, BFHE 75, 328/329. Zur a.A. im Schrifttum LITTMANN, Anm. 19 a zu § 10 d. Warum das im Text Festgestellte keinesfalls auch für den Verlustrücktrag gelten kann, erläutert Walter SCHICK: Der Verlustrücktrag, München 1976, S. 40 f.

2) Gl. A. THEIS, aaO, S. 10.

3) Vgl. § 42 Abs. 1 EStG 1920, der allerdings nicht für 'Einkünfte aus Arbeit' i.S. des § 9 EStG 1920 galt.

4) Vgl. EBERT, aaO, S. 57.

Daß der Gedanke einer persönlichen Steuerpflicht über den Tod hinaus nicht völlig abwegig ist, läßt sich auch anhand der Einkommensbesteuerung des US-Bundesstaates Wisconsin belegen: Dort galt zwischen 1927 und 1934 ein Verstorbener noch zwei Jahre nach seinem Ableben als persönlich steuerpflichtig[1].

Die Beziehung zwischen Erblasser und Erben im geltenden deutschen ESt-Recht muß demgegenüber als 'Steuersukzession' gekennzeichnet werden, bei der den Rechtsvorfahren betreffende Tatbestände und von ihm verwirklichte Sachverhalte auf den Rechtsnachfolger übergehen. Ernst BLUMENSTEIN führt hierzu aus:

> Das Gemeinwesen "hat .. die faktischen Voraussetzungen zu bestimmen, unter denen die Steuerbelastung erfolgt. Naturgemäß bestehen diese in einer unmittelbaren Beziehung des Subjektes zu demjenigen Tatbestand, gestützt auf den eine bestimmte Steuer erhoben wird (Steuerobjekt). Sie können aber im Laufe der Steuerperiode auf ein anderes übergehen (Erbfolge ...). Der Rechtsnachfolger befindet sich also in der nämlichen Lage wie sein Rechtsvorfahr und es ist nur eine Folge der positivrechtlichen Vorschriften über die zeitliche Auswirkung der Steuerpflicht, daß er für eine bestimmte Periode nicht selbst als Steuerpflichtiger in Betracht kommt." 2

---

1) Vgl. HOLT, aaO, S. 351. Die Notwendigkeit zu dieser eigentümlichen Regelung ergab sich infolge Auslaufproblemen der damals in Wisconsin geltenden Dreijahres-Durchschnittsbesteuerung. Ähnliches gilt für die schweizerische Wehrsteuer - vgl. I. BLUMENSTEIN, Steuerperiode..., aaO, S. 381 f.; HUNZINGER, aaO, S. 124 ff.

2) Ernst BLUMENSTEIN: Der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz im schweizerischen Steuerrecht, VjSchrStuFR 4. Jg. (1930), S. 329-385, hier: S. 353 f. (Hervorh. v. Verf.).

Der Erbe ist demgemäß im Verhältnis zum Erblasser ein eigenständiges Steuersubjekt, wie auch der BFH betont:

> "Der Erbe ist hier also, weil die Steuerschuld in seiner Person entstanden ist, selbst Steuerschuldner und nicht ... lediglich 'Haftender im Sinne des § 1967 BGB' für eine bereits in der Person des Erblassers entstandene Steuerschuld." 1

Zudem stößt die ESt-Sukzession an einigen Stellen, die höchstpersönliche Verhältnisse des Erblassers berühren, auf Grenzen. So sind Kinderfreibeträge nicht übertragbar[2]; auch die Vererbung der bis zum Jahre 1981 gewährten Steuersatz-Ermäßigung für wissenschaftliche, künstlerische oder schriftstellerische Nebentätigkeit kommt nicht in Frage, weil durch sie jemand zu einer bestimmten Tätigkeit angeregt werden sollte - ein persönlichkeitsbezogenes Motiv, das nach dem Ableben des Betroffenen entfällt[3].

Nachdem die Besonderheiten zu Anfang und Ende der ESt-Subjektfähigkeit aufgezeigt sind, bleibt noch die Bedeutung dieser Besonderheiten für die ESt-Abschnitte und für die Steuerbelastung zu erörtern.

---

1) Urt. v. 29. 7.1960, BFHE 71, 414/417. Dazu, daß Steuerschuldner nur sein kann, wer auch Steuersubjekt ist, BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Tz. 53.

2) Vgl. THEIS, aaO, S. 11 f.

3) Vgl. ebenda, S. 60.

## 2. Wirkungen der Lebensdauer des Steuersubjekts

### a) Wirkung auf den Veranlagungszeitraum

Für den Veranlagungszeitraum macht es keinen Unterschied, ob das Steuerschuldverhältnis durch Eintritt oder Wegfall jeglicher Anwendungsvoraussetzungen des EStG begründet wird oder erlischt oder ob dies auf der Ebene der persönlichen Steuerpflicht durch Geburt oder Tod des Steuersubjekts eintritt: Veranlagungszeitraum bleibt in jedem Fall das volle Kalenderjahr[1]. Dementsprechend bemerkt der BFH:

> "Wenn § 25 EStG bestimmt, daß der Veranlagungszeitraum das Kalenderjahr ist, in dem das zu versteuernde Einkommen bezogen ist, so wird hierdurch nur festgelegt und mußte festgelegt werden, welchem Kalenderjahr die veranlagte Einkommensteuer zugeordnet wird ... Aus der Verknüpfung des Begriffs Veranlagungszeitraum mit dem Beziehen von Einkommen kann jedoch nicht gefolgert werden, daß ein Veranlagungszeitraum nur vorliege, wenn tatsächlich in dem Kalenderjahr im Inland wenigstens eine persönliche Steuerpflicht bestand, aufgrund deren ein Einkommen hätte besteuert werden können.
> Der Begriff des Veranlagungszeitraums bezeichnet vielmehr objektiv und abstrakt den Zeitraum, für den eine Einkommensteuer festzusetzen wäre, wenn Einkommen bezogen würde." 2

---

1) Vgl. JAKOB, aaO, S. 98; dagegen unzutreffend SACHSE, aaO, S. 117.

2) Urt. v. 18. 7.1972, BFHE 106, 522/524. Vgl. auch Urt. v. 17. 5.1972, BFHE 105, 483/486.

Der Veranlagungszeitraum dient also als ein starr an den Kalender gebundenes Zeitraster, das abläuft - egal, ob überhaupt ein Steuersubjekt oder Anwendungsvoraussetzungen vorliegen. Dieses Verhalten stellt allerdings keine 'naturgegebene' Notwendigkeit dar; es ist Ausfluß gesetzgeberischer Entscheidung.

So gab es in der Geschichte der deutschen ESt eine andere Regelung, die schon bei der Untersuchung des Anwendungstatbestandes Erwähnung fand: Unter dem EStG 1925 endete der Veranlagungszeitraum sowohl mit dem Wegfall jeglicher Anwendungsvoraussetzung als auch mit dem Ableben des Steuersubjekts[1]. Umgekehrt begann er auch erst mit der Geburt eines Subjekts oder der Verwirklichung der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht[2]. Dies waren dann zugleich die einzigen Bedingungen für den Lauf des Veranlagungszeitraums; insbesondere brauchten keine Merkmale des Höhentatbestandes - z. B. Einkommensbezug - erfüllt zu sein, wie BECKER klar herausarbeitet:

> "(Es) muß während des ganzen Zeitraums eine persönliche Steuerpflicht, sei es als unbeschränkte oder als beschränkte oder wechselnd die eine oder die andere bestanden haben; andernfalls ändert sich der Steuerabschnitt (erg.: heute 'Veranlagungszeitraum' - D. Verf.).
> Hiervon zu scheiden ist die Frage, wann besondere persönliche Verhältnisse, die nicht Merkmale der persönlichen Steuerpflicht bilden, sondern auf die Höhe der

---

1) Vgl. BECKER, Steuerabschnitt, aaO, Sp. 553 f.; ferner EBERT, aaO, S. 17 (beide zu § 10 Abs. 5 EStG 1925 i.V.m. § 25 Abs. 1 EStG 1925).

2) Vgl. STRUTZ, Komm. EStG 1925, Anm. 9 zu § 2 (S. 371).

> Steuer einwirken ..., vorgelegen haben müssen. ... Es genügt ... für die Einkommensteuer, daß sie während des Steuerabschnitts, wenn auch durchaus nicht während des ganzen Steuerabschnitts bestanden haben." 1

b) Wirkung auf den Ermittlungszeitraum

Der Ermittlungszeitraum fiel unter dem EStG 1925 definitionsgemäß mit dem Veranlagungszeitraum als sogenannter 'Steuerabschnitt' zusammen[2]. Beide begannen und endeten dementsprechend aufgrund genau der gleichen Ereignisse. An der zeitlichen Flexibilität des Ermittlungszeitraums wurde anläßlich der Einführung des vollkommen starren Veranlagungszeitraums im Jahre 1934 nicht gerüttelt[3]. Seither kann der Ermittlungszeitraum kürzer sein als die Veranlagungsperiode[4]. Das unterstreicht

---

1) BECKER, Komm. EStG 1925, Vorbem. 14 zu den §§ 2-5 (Hervorh. i. Orig.).

2) Vgl. § 25 Abs. 1 i.V.m. § 10 EStG 1925. Zu den Motiven der Zusammenlegung E. ZIMMERMANN: Die Bedeutung des Steuerabschnitts für die Einkommensteuer, DStBl. 9. Jg. (1926), Sp. 455-461. Zur Doppelfunktion des 'Steuerabschnitts' ausdrücklich BECKER, Steuerabschnitt, aaO, Sp. 544.

3) Vgl. § 25 Abs. 2 EStG 1934. - Der bessere 'Standort' wäre damals bei § 2 Abs. 1 gewesen, der den Regel-Ermittlungszeitraum umschrieb - vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 5 zu § 2 Abs. 1 i.d.F. bis zum EStRefG 1974.
Erst durch das EStRefG 1974 wurden Regel und Ausnahme beim Ermittlungszeitraum zusammengebracht, und zwar in § 2 Abs. 7 Satz 2 und 3 EStG. Vgl. ebenda, Erl. zu Abs. 7 von § 2 EStG 1977 (grüne Blätter).

4) Vgl. ebenda, Anm. 1 zu § 25.

auch der BFH:

> "Da der Tod die persönliche Steuerpflicht (§ 1 EStG) erlöschen läßt, ist der Steuerpflichtige nach dem Einkommen zu veranlagen, das er in dem Veranlagungszeitraum bis zu seinem Tode bezogen hat... Dieser Ermittlungszeitraum erstreckt sich somit nur auf einen Teil des Kalenderjahres. Veranlagungszeitraum bleibt gleichwohl das Kalenderjahr." 1

Erst dieses Verhältnis von Veranlagungs- und Ermittlungszeitraum ermöglicht die ESt-Sukzession, nach der sogar der normale Verlustausgleich[2] auf den Erben übergehen kann:

> "Daraus ist ersichtlich, daß es mit dem System des EStG auch vereinbar ist, für den Fall des Erlöschens der Steuerpflicht zwei sich auf das ganze Kalenderjahr erstreckende Veranlagungen vorzunehmen, wobei die Besteuerungsgrundlagen sich aus zwei aufeinanderfolgenden, durch den Zeitpunkt des Todes (Erbfalls) getrennte Ermittlungszeiträumen ergeben.
>
> Die erste Veranlagung betrifft den Erblasser. Sie erfaßt dessen bis zum Erbfall bezogene Einkünfte positiver und negativer Art. Die zweite Veranlagung betrifft den Erben, der die Person des Erblassers in allen Beziehungen fortsetzt und der deshalb neben seinen eigenen Einkünften auch den nicht ausgeschöpften Verlustausgleich des Erblassers geltend machen kann." 3

---

1) Urt. v. 17. 5.1972, BFHE 105, 483/486 (Hervorh. v. Verf.).

2) Gem. § 2 Abs. 3 EStG 1979 ist innerhalb eines Jahres der Ausgleich von Verlusten zwischen verschiedenen 'Einkunftsarten' gewissermaßen 'horizontal' möglich. Noch deutlicher bis zum EStRefG 1974: § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG.

3) BFH Urt. v. 17. 5.1972, BFHE 105, 483/486 (Hervorh. v. Verf.).

c) Wirkung auf den Bemessungszeitraum
und auf die Belastungshöhe

Die zeitliche Flexibilität des Veranlagungszeitraums unter dem EStG 1925 hatte gegenüber der Regelung seit 1934 keine anderen Belastungswirkungen, weil auch von 1925 bis 1934 der Bemessungszeitraum stets ein volles Jahr war: Genau wie bei der ab 1934 geltenden Gesetzesfassung wurde schon zuvor auf unterjährige Bemessungsgrundlagen der Jahrestarif angewandt[1].

Lediglich ein geringfügiger Umstand weist auf eine Tendenz im EStG 1925 hin, den Bemessungszeitraum entsprechend Veranlagungs- und Ermittlungszeitraum zu verkürzen: Das Existenzminimum und die Steuersatz-Ermäßigung für Kleinrentner bemaßen sich nur 'pro rata temporis' nach dem Verhältnis von Steuerabschnitt zu vollem Kalenderjahr[2]. Hingegen kommen seit 1934 ganz selbstverständlich für ein Steuersubjekt stets die auf ein Jahr bezogenen Freibeträge voll in Ansatz - selbst wenn die Person erst am 1. 7. geboren oder schon am 30. 6. gestorben ist[3]. Dies verstärkt den reinen Progressionsvorteil im Vergleich zu das ganze Jahr Steuerpflichtigen noch.

---

1) Vgl. STRUTZ, Die Einkommensteuer, aaO, S. 218.
Zur Vorgehensweise ab 1934 TIPKE, Steuerrecht, aaO, S. 196; allerdings mit anderem Verständnis des Bemessungszeitraums. Im hier verwendeten Sinne auch SACHSE, aaO, S. 118.

2) Vgl. STRUTZ, Die Einkommensteuer, aaO, S. 218.

3) Vgl. BUNDESMINISTER DER FINANZEN (Hrsg.): Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte - Bericht der Einkommensteuerreformkommission, Bonn 1963, S. 223 f.
Dazu das Beispiel von JAKOB, aaO, S. 102. Das im Text Gesagte übersieht Jörg GILOY: Zur Periodizität der Einkommensteuer, FR 34. (61.) Jg. (1979), S. 133-137, insbes. S. 133 bei seiner Argumentation.

Damit ist gleichzeitig ein möglicher Weg zur Aufhebung der Belastungseffekte gewiesen: Freibeträge u. ä. dürften nur zeitanteilig berücksichtigt werden; beim Steuersatz wäre so zu verfahren, wie es anläßlich der Behandlung des Anwendungstatbestandes bereits vorgeschlagen wurde - es wäre also eine Umrechnung der Bemessungsgrundlage auf ein Jahreseinkommen vorzunehmen und der daraus sich ergebende Steueranspruch nur 'pro rata temporis' festzusetzen.

Was die mit der Steuerfestsetzung geforderte Zahlung betrifft, so verhindert der Tod des Steuersubjekts eine Entrichtung durch diese Person in ihrer Eigenschaft als Steuerschuldner.
Das tat der Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht nicht grundsätzlich. Erst im Zusammenhang mit dem Steuersubjekt besteht infolgedessen Anlaß zu einer Untersuchung, wie sich das Ende der persönlichen ESt-Pflicht auf die Zeit der Steuerzahlung auswirkt.

d) Wirkung auf die Zeit der Steuerzahlung

Das Ableben macht die Entrichtung einer bereits festgesetzten ESt-Schuld[1] durch den Träger der zu treffenden Leistungsfähigkeit objektiv unmöglich[2].

---

1) Nur um sie braucht es hier zu gehen, weil die Wirkung des Todes bei noch nicht festgesetzter ESt bereits diskutiert wurde.

2) Vorerst wird von der Leistung von Vorauszahlungen auf die ESt-Schuld abgesehen. Dazu näher Abschn. IV. A) 2.b) (2).
Die Zahlung einer Steuerschuld ist zwar der Regelfall, aber nicht die einzige Möglichkeit der Tilgung; vgl. § 47 AO.
Andere Erlöschensgründe als die Zahlung bleiben hier aber außer acht.

Daher stellt sich die Frage, ob die Zeit der Steuerzahlung durch den Tod beendet wird - ein Problem, das wie alle anderen, die Geltendmachung eines Steueranspruchs betreffenden Probleme nach den Regeln des Allgemeinen Steuerverwaltungsrechts zu lösen ist[1].

Während der Tod des Steuersubjekts auf Veranlagungs-, Ermittlungs- und Bemessungszeitraum durchweg die gleichen Auswirkungen hat wie der Wegfall jeglicher Anwendungsvoraussetzungen, liegt das für die Zeit der Steuerzahlung auf den ersten Blick anders: Ein zum ESt-Schuldner gewordenes Steuersubjekt wird durch Wegzug aus dem Inland nicht grundsätzlich daran gehindert, seine Zahlungsverpflichtung zu erfüllen; ob der Steueranspruch wirklich durchzusetzen ist, stellt weniger ein rechtliches als vielmehr ein tatsächliches Problem dar. Insofern hat das Ende der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht keine Bedeutung für die Zeit der Steuerzahlung: Sie läuft ohne weiteres so lange, bis die Steuerschuld vollends getilgt ist[2].

Demgegenüber würde das Lebensende als Beendigungsgrund jeder Rechtsfähigkeit auch die Zahlungsverpflichtung und damit die Zeit der Steuerzahlung zum Abschluß bringen, wenn nicht besondere Regelungen getroffen wären. Diese finden sich in der Tat in der AO, die den Rechtsnachfolger i. S. des Bürgerlichen Rechts zum 'Steuerhaftenden' erklärt[3]. Der Begriff des 'Steuerhaftenden' ist kein Ausdruck des Gesetzes; er dient im Schrifttum zur Abgrenzung vom 'Steuerschuldner'[4], gegen den sich ein Steueranspruch richtet,

---

1) Vgl. BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Tz. 3 f.

2) Gem. § 47 und §§ 220 ff. AO.

3) Gem. § 45 Abs. 1 AO.

4) Vgl. z. B. Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, aaO, S. 159 f.

weil er selbst den Entstehungstatbestand verwirklicht hat. Steuerschuldner kann deshalb immer nur jemand sein, der auch Steuersubjekt ist[1]. Im Gegensatz hierzu muß der Steuerhaftende für die Steuerschuld einstehen, ohne den Steuertatbestand selbst verwirklicht zu haben.

Die Zeit der Steuerzahlung setzt sich demgemäß i.d.R. auch über den Tod des Steuersubjekts hinaus fort; lediglich der Adressat des Anspruchs ändert sich. Die ESt bietet insofern keine Besonderheiten gegenüber anderen Steuerarten[2].

e) Zwischenergebnis

- Das Wesen des Subjekts der ESt läßt die Lebenszeit als natürliche Begrenzung des Zeitfaktors auf der ersten Stufe des Steuertatbestandes erscheinen. Von Geburt und Tod wird aber nicht mehr als ein abstraktes Steuerschuldverhältnis umschlossen; konkrete Belastungsfolgen hängen von der Verwirklichung der weiteren Elemente des Tatbestandes und den dabei anzutreffenden Zeitfaktoren ab.

- Anfang und Ende der est-rechtlichen Subjektfähigkeit weisen in einigen Punkten Besonderheiten im Vergleich zur bürgerlich-rechtlichen Rechtsfähigkeit auf.

- Anfang und Ende der Lebenszeit eines ESt-Subjekts haben dieselben Wirkungen auf die ESt-Abschnitte wie der Hinzutritt und Wegfall jeglicher Anwendungsvoraussetzung des ESt-Rechts.

---

1) Vgl. BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Tz. 53. Nicht jedes Steuersubjekt muß aber zwangsläufig zum Steuerschuldner werden.

2) Vgl. z. B. BFH Urt. v. 1. 3.1957, BFHE 64, 358 ff. (betr. VSt); Urt. v. 5. 2.1960, BFHE 70, 374 ff. (betr. KiSt).

- Das Lebensende des Steuersubjekts macht besondere Regelungen zur Durchsetzung eines bereits entstandenen Steueranspruchs erforderlich. Ihretwegen kann sich die Zeit der Steuerzahlung auch über das Lebensende des ursprünglich zahlungsverpflichteten Steuersubjekts (Steuerschuldners) hinaus verlängern.

Im folgenden geht die Untersuchung nicht mehr auf Anfang und Ende der Existenz eines ESt-Subjekts ein - das Vorliegen eines Subjekts wird genauso unterstellt wie die unbeschränkte Steuerpflicht desselben. Deshalb kann nunmehr statt vom 'Steuersubjekt' auch vom (persönlich) 'Steuerpflichtigen' die Rede sein.

## D) Der Zeitfaktor beim Steuergegenstand

### 1. Die Zeit als finanzwissenschaftlicher Ansatzpunkt zur Bestimmung des Steuergegenstandes

#### a) Zur besonderen Problematik der Bestimmung des Steuergegenstandes der Einkommensteuer

Die natürliche Person als Subjekt der ESt war in der Finanzwissenschaft nie ernsthaft umstritten[1]; der Steuerrechtswissenschaft gelang die Umsetzung in ein entsprechendes Tatbestandsmerkmal über die Anknüpfung an das Bürgerliche Recht ohne größere Schwierigkeiten[2].

Anders liegen die Dinge, wie schon eingangs festgestellt wurde[3], beim Gegenstand oder Objekt der ESt. Hier konnte das ESt-Recht der finanzwissenschaftlichen Entwicklung nicht folgen, aus der die komplexe Größe 'Reinvermögenszugang' als optimaler Leistungsfähigkeitsindikator und somit als Gegenstand und Bemessungsgrundlage zugleich hervorgegangen und bis heute weitgehend akzeptiert ist. Das ESt-Recht sah sich vielmehr gezwungen, zwecks lückenloser Subsumierbarkeit an einem verhältnismäßig einfach zu überprüfenden Steuergegenstand festzuhalten, der sich den Prämissen dieser Arbeit zufolge am treffendsten mit dem Begriff 'Erwerbstätigkeit' umschreiben läßt[4].

---

1) Vgl. schon Abschn. I. A) 2.b) dieser Arbeit.

2) Dazu BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Tz. 41 ff.

3) Vgl. Abschn. I. A) 2. c) dieser Arbeit.

4) Vgl. zur diesbezüglichen Aussage der BAYERschen Theorie vom Stufenbau des ESt-Tatbestandes nochmals BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 7 ff.

Betrachtet man aber, wie es bei der BAYERschen Theorie vom Stufenbau des ESt-Tatbestandes geschieht, die verschiedenen Formen menschlicher Erwerbstätigkeit als notwendigen Ursprung steuerpflichtigen Einkommens, dann liegt die Assoziation zum älteren finanzwissenschaftlichen Terminus der 'Einkommens quelle' nahe[1].

Der Quellenbegriff steht schon dem Namen nach im Mittelpunkt der 'Quellentheorie', die in ihrer Zusammenfassung durch FUISTING[2] das PrEStG 1891 entscheidend geprägt hat. Im folgenden soll untersucht werden, wie sich der ESt-Gegenstand der Quellentheorie und ihrer Vorläufer zu dem der modernen deutschen ESt verhält. Dazu besteht im Rahmen dieser Arbeit Anlaß, weil bereits ein erster Blick zeigt, daß es ganz besonders zeitliche Gesichtspunkte waren, die für die Lehrgeschichte des ESt-Gegenstandes eine richtungweisende Rolle gespielt haben.

Erst im Anschluß an diese Erörterung wird die Bedeutung des Zeitfaktors auf der Stufe des Steuergegenstandes in ähnlicher Weise hinterfragt, wie es soeben für das Steuersubjekt geschehen ist.

---

1) Vgl. BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 12.
Einen Zusammenhang zwischen dem modernen ESt-Recht und dem Begriff der Quelle stellen u.a. her ENGELS/MITSCHKE/STARKLOFF, aaO, S. 12; NÖLL VON DER NAHMER, aaO, S. 114 sowie SÖFFING, Möglichkeiten und Grenzen einer Verlagerung von Einkünften ..., aaO, S. 306.
Kritisch zur Übertragung des finanzwissenschaftlichen Quellenbegriffs auf das ESt-Recht Kurt MESSMER: Die höchstrichterliche Rechtsprechung zu Familienpersonengesellschaften im Einkommensteuerrecht - Bestandsaufnahme und kritische Betrachtung, StbJb. 31. Jg. (1979/80), S. 163-258, hier: S. 165 f.

2) Vgl. insbes. B(ernhard) FUISTING: Die preußischen Direkten Steuern, 4. Bd.: Die Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902 (zitiert als: "Steuerlehre"), S. 108-111.Zum Zeitfaktor in der Einkommensbesteuerung ebenda, S. 115-133.

b) Die Zeit bei den Vorläufern der Quellentheorie

Gegenstand der klassisch-liberalen Nationalökonomie waren die sogenannten 'Quellen des Volkswohlstandes' und ein daraus abgeleitetes Verständnis vom Einkommen als Summe von 'Reinerträgen', das die persönliche Leistungsfähigkeit des einzelnen kaum zum Ausdruck kommen ließ[1]. Der erste ernsthafte Versuch dazu wurde mit der 'Konsumtionsfondstheorie' unternommen[2]. Ihr wohl bedeutendster Vertreter HERMANN bezeichnete

> "die Summe der wirthschaftlichen oder Tauschgüter, welcher (sic!) in einer gewissen Zeit zu dem ungeschmälert fortbestehenden Stammgut einer Person neu hinzutreten, die sie daher beliebig verwenden kann." 3

als Leistungsfähigkeit indizierendes Einkommen. Der Zeitfaktor spielte hierbei nur eine untergeordnete Rolle als denknotwendiger Rahmen für die Berechnung einer Stromgröße; maßgeblich war für HERMANN die Zweckbestimmung von Güterzuflüssen, das 'Wozu'. Gütermehrungen wurden nur dann als leistungsfähigkeitssteigernd angesehen, wenn sie die Ersatzinvestitionen überschritten und insofern frei für den Konsum waren.

---

1) Vgl. zur Übersicht M. Ernst KAMP/ Ingo MÜSSENER/ Christian SCHEER: Steuerlehre - Besonderer Teil, Vorlesungen über Finanzwissenschaft, 5. Bd., Bonn 1970, S. 32, ferner SIMONS, aaO, S. 60 ff.

2) Vgl. D. SCHNEIDER, Realisationsprinzip und Einkommensbegriff, aaO, S. 105 f.

3) Friedr(ich) Ben(edikt) Wilh(elm) HERMANN: Staatswirthschaftliche Untersuchungen über Vermögen, Wirthschaft, Productivität der Arbeiten, Kapital, Preis, Gewinn, Einkommen und Verbrauch, München 1832 (Neudruck als 3. Aufl. Leipzig 1924), S. 299 (Hervorh. v. Verf.).
Ähnlich der 'junge' SCHMOLLER; vgl. Gustav SCHMOLLER: Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprincipien der Steuerlehre, Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft 19. Jg. (1863), S. 1-86, hier: S. 52.

Die Zweckbestimmung stellte sich aber als für den Fiskus unbrauchbares, weil zu unbestimmtes Kriterium heraus[1].

Die 'Periodizitätstheorie', wie sie u.a. Adolph WAGNER, SCHAFFLE und SCHMOLLER vertraten[2], legte dann größeren Wert auf die regelmäßige Wiederkehr, auf das 'Wann' bestimmter Vorgänge. SCHMOLLER erweiterte die Definition der Konsumtionsfondstheorie wie folgt:

> "Einkommen ist der Inbegriff derjenigen Güter, Nutzungen und Leistungen, welche jährlich als regelmäßiges Ergebnis der Arbeit und des Vermögens einer Person, einer Familie, eines sozialen Organs rechtlich erscheinen, den Betroffenen direkt zustehen oder im Tauschverkehr zufließen, und von ihnen für Unterhalt und Vermögensmehrung verwendet werden können." 3

---

1) Vgl. POPITZ, aaO, S. 413.

2) Zur Übersicht v. PISTORIUS: Unser Steuerrecht - Eine Vortragsreihe, Stuttgart 1919, S. 91 f.; v. a. aber die wohl umfangreichste Abhandlung zur Lehrgeschichte des Einkommensbegriffs bis 1920 von Arthur BAUCKNER: Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, München 1921, hier: S.20-27.

3) Gustav SCHMOLLER: Grundriß der allgemeinen Volkswirtschaftslehre - 2. Teil, 2. Aufl. München/Leipzig 1923, S. 486 (Hervorh. v. Verf.). Ähnlich auch schon Gustav COHN: System der Nationalökonomie - Ein Lesebuch für Studirende, 1. Bd.: Grundlegung, Stuttgart 1885, S. 211: "Einkommen ist die Summe der Güter, welche in regelmäßiger Wiederkehr einem Haushalt verfügbar wird." (Hervorh. v. Verf.)
Zur zeitgenössischen Diskussion um das Periodizitätskriterium A. WAGNER, Grundlagen der Volkswirthschaft, aaO, S. 405 f. D. SCHNEIDER, Realisationsprinzip und Einkommensbegriff, aaO, S. 107 (dort Fn. 14), weist darauf hin, daß nicht erst SCHMOLLER, sondern auch schon HERMANN Einkommen und Bedarf in Beziehung zueinander gesetzt habe. A.A. BAUCKNER, aaO, S. 15.
Der Einkommensbegriff der Periodizitätstheorie weist im übrigen eine gewisse Verwandtschaft mit dem gemeinrechtlichen Begriff der 'Frucht' auf - vgl. DERNBURG, aaO, S. 174: "Frucht - fructus - ist der regelmäßige wirthschaftliche Ertrag, welcher aus einer Sache gewinnbar ist." (Hervorh. i. Orig.) - Bei DERNBURG fällt auf S. 175 auch der Begriff der 'Einnahmequelle'.

Der Zeitfaktor erhielt damit in Gestalt eines gewissen Rhythmus wesentliches Gewicht für die Eingrenzung des Indikators der Leistungsfähigkeit. Zufällige oder einmalige Vorgänge führten für die Vertreter der Periodizitätstheorie nicht zu Einkommen[1].

Die schließlich von HECKEL, LEXIS, ROSCHER und VOCKE verfochtene 'Theorie der Ertragskategorien' formulierte einen engen Zusammenhang zwischen Leistungsfähigkeit und ihr zugrundeliegenden Produktionshandlungen[2]. Für ROSCHER erhöhten nur solche Einnahmen die persönliche Leistungsfähigkeit,

> "die aus einer wirthschaftlichen Thätigkeit herrühren" 3.

Der Zeitfaktor trat bei dieser Lehrmeinung, die in erster Linie nach dem 'Woher' der Leistungsfähigkeit fragte, nur als eine durch Konvention vorgegebene Wirtschaftsperiode in Erscheinung, nach

---

1) Vgl. A. WAGNER, Grundlagen der Volkswirthschaft, aaO, S. 406 (m. w. N.).

2) Vgl. BAUCKNER, aaO, S. 33-41; KAMP/MÜSSENER/SCHEER, aaO, S. 34; v. PISTORIUS, aaO, S. 92; schließlich POPITZ, aaO, S. 414, der die Verbindung zu der wirtschaftlichen Tätigkeit oder - nach LEXIS - zu der 'Wirtschaftsführung' als "eine gute wirtschaftswissenschaftliche Umschreibung des Einkommensbegriffs nach der Quellenidee ..., die von ihren Hauptvertretern mehr aus dem praktischen Bedürfnis heraus gerechtfertigt zu werden pflegt" erklärt. In ähnlichem Sinne NEUMARK, Probleme der allgemeinen Einkommenstheorie, aaO, S. 32.

3) Wilhelm ROSCHER: System der Volkswirthschaft - Ein Hand- und Lesebuch für Geschäftsmänner und Studirende, 1. Bd., 17. Aufl. Stuttgart 1883, S. 363. Dazu Begr. EStG 1920, aaO, S. 18.
Wilhelm VOCKE: Die Grundzüge der Finanzwissenschaft, Leipzig 1894, S. 278, operiert im gleichen Sinne wie ROSCHER mit dem Quellen- statt dem Tätigkeitsbegriff: Die "Summe dessen, was einer Person aus allen Ertragsquellen zufliesst, welche ihr zu Gebote stehen ..., ist das Einkommen." (Hervorh. i. Orig.). Zum Ganzen kritisch statt aller SIMONS, aaO, S. 68 f.

der jeweils die Ergebnisse von Erwerbsaktivitäten zusammengefaßt wurden[1].

c) Die Zeit bei der Quellentheorie

Die im wesentlichen von FUISTING entworfene Quellentheorie verdient deshalb besondere Beachtung, weil sie das PrEStG 1891 und andere deutsche und ausländische ESt-Gesetze entscheidend geprägt hat und immer noch prägt[2].

---

1) Vgl. Friedrich Wilhelm GÄRTNER: Ueber den Einkommensbegriff, FA 15. Jg. (1898), S. 515-530, hier: S. 520. GÄRTNER kritisiert auf S. 521 die zu starke Betonung der Regelmäßigkeit durch die Periodizitätstheorie: Die technische Notwendigkeit, das Einkommen als Stromgröße periodisch zu erfassen, habe "offenbar dazu verleitet, die periodische Wiederkehr eines einzelnen Bezugs als Erfordernis seiner Charakterisierung als Einkommen aufzustellen."

2) Vgl. z.B. E. ZIMMERMANN: Das Einkommen als Gegenstand der Besteuerung, DStBl. 8. Jg. (1925), Sp. 22 - Sp. 31, hier: Sp. 24; ferner R. MEYER, aaO, S. 141 ff.
Dazu, daß das deutsche EStG im Kern immer noch der Quellentheorie folgt, vgl. Norbert ANDEL: Einkommensteuer, HdF Bd.II , 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 332-402, hier: S. 336; ENGELS/MITSCHKE/STARKLOFF, aaO, S. 12. Auch der Auffangtatbestand der 'Sonstiger Leistung' i.S. des § 22 EStG erfaßt nur ganz bestimmte 'Quellen' - vgl. NÖLL VON DER NAHMER, aaO, S. 114 f. - § 22 Abs. 1 Ziff. 1 EStG fordert im Regelfall ausdrücklich die Wiederkehr von Bezügen.
Im Gegensatz zum Schrifttum: BFH Urt. v. 25. 4.1974, BFHE 112, 466/469: "Seit dem Einkommensteuergesetz 1925 ist nicht eine Quellentheorie oder eine Reinvermögenszugangstheorie Grundlage der Systematik des Einkommensteuerrechts, sondern ein Einkommensbegriff, der auf der Fixierung der sieben Einkunftsarten basiert."
Zur Quellentheorie ("source doctrine") im angelsächsischen ESt-Recht Michael Z. HEPKER: A Modern Approach To Tax Law, 2nd ed. London 1975, S. 59; Peter G. WHITEMAN/ David C. MIKRE: Whiteman and Wheatcroft On Income Tax, 2nd ed. London/Edinburgh 1976, S. 1-28, insbes. S. 21 (m. w. N.).

Für FUISTING war est-liche Leistungsfähigkeit verkörpert durch

> "die Gesamtheit der Sachgüter, welche in einer bestimmten Periode (Jahr) dem einzelnen als Erträge dauernder Quellen der Gütererzeugung zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse für sich und für die auf den Bezug ihres Lebensunterhalts von ihm gesetzlich angewiesenen Personen (Familie) zur Verfügung stehen." 1

Die Quellentheorie bemühte sich um eine operationalere Fassung des Indikators der Leistungsfähigkeit, indem sie Elemente der eben erörterten Theorien zusammenfügte[2]. Dabei betonte sie - neben der Frage nach dem 'woher' des Einkommens - den Zeitfaktor, und zwar weniger in der Form des 'wann' (d.h. regelmäßiger Wiederkehr) als vielmehr in Gestalt des 'wie lange', nämlich der Dauerhaftigkeit einzelner Einkommensquellen[3]. Was aus Quellen floß, deren Dauerhaftigkeit nicht gewährleistet war, durfte auch nicht als Einkommen gelten[4].

---

1) FUISTING, Steuerlehre, aaO, S. 110 (Hervorh. v. Verf.). Vgl. außerdem die genauere, aber umständliche Definition bei STRUTZ, Die Einkommensteuer, aaO, S. 151. Ansätze zur Quellentheorie bietet auch schon A. WAGNER, Grundlagen der Volkswirthschaft, aaO, S. 407: "... Einkommen: der periodische, sich regelmässig wiederholende Reinertrag einer festen Erwerbsquelle, dessen Bezug einer Person rechtlich und thatsächlich zusteht..."

2) Vgl. POPITZ, aaO, S. 414, v. PISTORIUS, aaO, S. 92.

3) Vgl. E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, aaO, S. 145; ferner Begr. EStG 1920, aaO, S. 18 f.

4) Es fehlte eben an 'Quellen' im Sinne des est-rechtlichen Steuergegenstandes! Vgl. STRUTZ, Die Einkommensteuer, aaO, S. 157; E. ZIMMERMANN, Das Einkommen als Gegenstand der Besteuerung, aaO, Sp. 23 f.

d) Einfluß der Quellentheorie auf das Einkommensteuerrecht

Dem PrEStG 1891 lag eine weitgehend quellentheoretische Auffassung zugrunde. So wurde die Dauerhaftigkeit zu einem entscheidenden Merkmal der dort[1] aufgezählten Quellen 'Kapitalvermögen', 'Grundvermögen', 'Handel und Gewerbe einschliesslich des Bergbaues' und 'Gewinn bringender Beschäftigung'[2].

Die Dauerhaftigkeit hat seither durch die Entwicklung des ESt-Rechts einen gewissen Bedeutungswandel erfahren, der dazu führte, daß dieses Kriterium regelmäßig zusammen mit dem der Planmäßigkeit und dem der Intensität einer Erwerbstätigkeit unter dem Gesichtspunkt der 'Nachhaltigkeit' geprüft wird[3]. Deswegen läßt sich keine eindeutige Aussage mehr über die zeitliche Erstrekkung treffen, die eine Tätigkeit besitzen muß, um zu est-pflichtigen Einkünften zu führen[4].

Wie schon der RFH, sieht der BFH eine Tätigkeit immer dann als nachhaltig an, wenn

---

1) In § 7 PrEStG 1891.

2) Eine ganz ähnliche Enumeration enthielt übrigens schon das allererste 'EStG' Preußens in Gestalt des Publikandums für die Stadt Königsberg v. 20.10.1807 - vgl. GRABOWER, Preußens Steuern ..., aaO, S. 206 f.

3) Vgl. SCHMIDT-LIEBIG, aaO, S. 307; aus der Rechtsprechung etwa BFH Urt. v. 25. 7.1968, BFHE 92, 566/568 (betr. Grundstücksverkauf durch einen Architekten); ferner Urt. v. 16. 2.1967, BFHE 88, 207/208 (betr. Errichtung einer Eigentumswohnanlage mit 41 Einheiten).

4) Das war unter dem PrEStG 1891 zumindest teilweise anders - vgl. Abschn. II. D) 2. b) und c) dieser Arbeit.

"die Handlung der Schaffung eines auf die Erzielung von Einnahmen gerichteten Dauerzustandes dient." 1

Nachhaltig ist für das Gericht eine Tätigkeit aber auch, wenn sie auf einem einmaligen Entschluß beruht, dessen Durchführung mehrere Handlungen erfordert[2]. Schließlich soll es schon genügen, daß eine Tätigkeit mit der bloßen Absicht, sie zu wiederholen, ausgeübt wird, ohne daß es zu der Wiederholung tatsächlich kommt[3]. Den Schluß von mangelnder Nachhaltigkeit auf mangelnde ESt-Pflicht einer Tätigkeit zieht der BFH in keinem der Fälle.
Er beschränkt sich auf die Andeutung, daß beim Fehlen dieses Merkmals kein Gewerbebetrieb vorliegen kann[4] - dasselbe kann auch für Land- und Forstwirtschaft und Selbständige Arbeit

---

1) Urt. v. 4. 2.1976, BFHE 118, 205/207 (betr. den Strukturwandel eines Hähnchenmastbetriebes von Landwirtschaft zu Gewerbebetrieb infolge langfristiger, hoher Investitionen); vgl. ferner Urt. v. 16.12.1971, BFHE 104, 262/264 (mit ausführlichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des RFH, allerdings die USt betr.).

2) Vgl. Urt. v. 23. 2.1961, BFHE 72, 533/536 (betr. die Gewerblichkeit einer Bau-Arbeitsgemeinschaft); Urt. v. 15.12.1971, BFHE 104, 178/180 (betr. die Gewerblichkeit die Errichtung von vier Einfamilienhäusern durch einen Architekten); Urt. v. 17. 1.1973, BFHE 108, 190/192 (einen ähnlichen Fall betr.).

3) Vgl. Urt. v. 15.12.1971, BFHE 104, 178/180; Urt. v. 4. 2.1976, BFHE 118, 205/207.

4) Denn der est-rechtliche Gewerbebetriebsbegriff wird seit über 100 Jahren so definiert, wie es § 1 Abs. 1 GewStDV tut, d.h. unter Einschluß des Merkmals der Nachhaltigkeit. Vgl. zur diesbezüglichen Rechtsprechungstradition SCHMIDT-LIEBIG, aaO, S. 305.
Als weiteres Beispiel BFH Urt. v. 10.11.1977, BFHE 123, 412/424, wo das Gericht Gesellschaftern die Anerkennung als gewerbetreibende Mitunternehmer u.a. deshalb versagt, weil "ihre Betätigung von vornherein auf eine relativ kurze Befristung angelegt war..." Sie betrug in diesem Fall immerhin sieben Jahre.

gesagt werden[1]. Manches spricht dafür, daß der Nachhaltigkeit im Vergleich vor allem zum Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht eine verhältnismäßig untergeordnete Bedeutung bei der Qualifikation est-pflichtiger Tätigkeiten zukommt[2].

e) Kritik aus der Sicht des Reinvermögenszugangskonzepts

Gegen die Quellentheorie werden im wesentlichen zwei Argumente vorgebracht[3]. Zum ersten wird eingewandt, das tatsächliche Vorliegen von Einkommensquellen sei angesichts der Vielfalt noch dazu nicht immer objektivierbarer Merkmale kaum zweifelsfrei zu überprüfen[4]. Dieser Kritikpunkt soll unter Beschränkung auf das Kriterium der Dauerhaftigkeit Gegenstand der anschließenden Überlegungen zu den Zusammenhängen zwischen Steuergegenstand und Ermittlungs-

---

1) Dazu, daß Nachhaltigkeit auch Merkmal der Land- und Forstwirtschaft ist, vgl. die Nachweise bei BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 41 mit Fn. 4. Die Selbständige Arbeit betr.: Ebenda, S. 57 f. mit Fn. 38. Vgl. dagegen aber BFH Urt. v. 24. 4.1980, BFHE 133,504/508 (betr. die Teilnahme eines Architektur-Professors an einem Ideenwettbewerb): "Der Begriff der Nachhaltigkeit einer Betätigung im Sinne einer mit der Absicht der Wiederholung ausgeübten Tätigkeit ... ist geeignet, einzelne Vorgänge des Wirtschaftslebens ... noch in den privaten Bereich gehörend oder als bereits gewerblich einzuordnen. ...Anderes gilt indessen bei der Beurteilung von Einkünften aus selbständiger Arbeit. ... Denn nach § 18 Abs. 2 EStG sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit auch dann steuerpflichtig, wenn es sich nur um eine vorübergehende Tätigkeit handelt."

2) Vgl. BAYER, Liebhaberei, aaO, insbes. S. 81.
Auch das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht muß dem BFH zufolge aber "auf Dauer gesehen" werden - vgl. Urt. v. 15.12.1976, BFHE 121, 78/79 (betr. die Gewerblichkeit eines Wasserbeschaffungsverbandes).

3) Vgl. KAMP/MOSSENER/SCHEER, aaO, S. 33 f.

4) Das soll besonders für die Gewinnerzielungsabsicht gelten - vgl. BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 149 ff.
SIMONS, aaO, S. 76, verweist darauf, daß der Begriff der 'Quelle' kaum operationaler definiert werden könne als der des 'Einkommens'; die Definitionsfrage werde nur verlagert.

zeitraum sein[1].

Zuvor ist aber noch der zweite und weit grundsätzlichere Vorwurf der Vertreter des Reinvermögenszugangskonzepts zu erwähnen. Sie wenden sich ganz allgemein gegen die Anknüpfung an irgendwelche 'Quellen' - auch wenn diese praktisch problemlos nachzuweisen wären - und sprechen im besonderen den Charakteristika der Periodizität und der Dauerhaftigkeit jede Eignung zur Indikation von Leistungsfähigkeit ab[2].

Gegen das Merkmal der Periodizität bringen sie vor, es sei nicht zu erkennen, weshalb nicht auch unregelmäßige Vermögenszugänge die Leistungsfähigkeit erhöhen sollten[3] - wo diese doch geradezu typisch für bestimmte Berufsbilder wie etwa den Unternehmer seien[4]. Kritik richtet sich ferner dagegen, daß mit der Periodizität ein

---

1) Vgl. Abschn. II. D) 2.

2) Vgl. statt aller NEUMARK, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, aaO, S. 39 f.; ferner schon SCHANZ, aaO, S. 14 f.

3) Dazu sehr plastisch Begr. EStG 1920, aaO, S. 21.
SCHANZ, aaO, S. 14, räumt als Begründer der Reinvermögenszugangstheorie allerdings ein, daß es "ungeheuer nahe" liege, das Moment der Wiederkehr als entscheidend anzusehen, was schon die Etymologie fremdsprachlicher Begriffe für 'Einkommen' (z. B. 'revenu', 'revenue', 'rendita' oder 'reddito') zeige.

4) Vgl. Joseph SCHUMPETER: Theorie der wirtschaftlichen Entwicklung - Eine Untersuchung über Unternehmergewinn, Kapital, Kredit, Zins und den Konjunkturzyklus, 6. Aufl. Berlin 1964, S. 236: "Unternehmergewinn ist überhaupt kein Einkommenszweig, wenn man regelmäßige Wiederkehr eines Ertrages zu den Charakteristika der Einkommensqualität zählt."
Vgl. auch NEUMARK, Probleme der allgemeinen Einkommenstheorie, aaO, S. 30, der "die modernen Wirtschaftsverhältnisse" von immer weniger Regelmäßigkeit geprägt sieht und deshalb das Periodizitätskriterium für zunehmend ungeeignet hält.

"völlig relativer Begriff" eingeführt werde, der nur dann einen Sinn habe, wenn man längere Zeitspannen von mehreren Jahren beobachte[1].

Auch bei Außerachtlassung des 'wann' im Sinne periodischer Wiederkehr, das für die Quellentheorie ohnehin ein eher untergeordnetes Hilfsmerkmal darstellt, bleiben noch grundsätzliche Bedenken gegen das vergleichsweise weite Merkmal der Dauerhaftigkeit. 'Wie lange' Vermögenszugänge auftreten, ist für die Kritiker der Quellentheorie ebenso unerheblich im Blick auf den Zuwachs an Leistungsfähigkeit wie die regelmäßige Wiederkehr[2].

Aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht ist dieser Ablehnung zweifellos beizupflichten[3]. Das gilt allerdings auch schon für die Frage nach dem 'woher' von Vermögenszugängen, also für die Frage nach den 'Quellen' selbst, die eingangs in Gestalt der Erwerbstätigkeiten als unverzichtbare, tatbestandsmäßige Anknüpfungspunkte des ESt-Rechts erschienen, sofern überhaupt an einer Besteuerung der Einkommenserzielung festgehalten werden soll[4].

---

1) So POPITZ, aaO, S. 414. Tatsächlich beurteilen die Gerichte Tätigkeiten im Zweifelsfall aufgrund mehrjähriger Beobachtungen; vgl. dazu Abschn. II. D) 2. b) (2) und II. D) 2. c) (2).

2) Vgl. nur SCHANZ, aaO, S. 23 f.: "Wir rechnen also zum Einkommen alle Reinerträge und Nutzungen, geldwerte Leistungen Dritter, alle Geschenke, Erbschaften, Legate, Lotteriegewinne, Versicherungskapitalien, Versicherungsrenten, Konjunkturgewinne jeder Art ...".

3) Vgl. statt aller NEUMARK, Betrachtungen zur steuerrechtlichen Liebhaberei, aaO, S. 152 f. - allerdings unter Verkennung des juristischen Anliegens von BAYER.

4) Es ist bereits erwähnt worden, daß das EStG 1920, das mit § 5 in Anschluß an SCHANZ "Einnahmen ohne Rücksicht darauf, ob es sich um einmalige oder wiederkehrende Einkünfte handelt", zu "steuerbarem Einkommen" erklärte, nicht auf die Anknüpfung an Erwerbstätigkeiten verzichten konnte.
Mit § 3 Abs. 2 EStG 1925, der die steuerpflichtigen 'Einkunftsarten' wieder abschließend aufzählte, erlangten auch Periodizität und Dauerhaftigkeit wieder eine gewisse Bedeutung als Tatbestandsmerkmale des ESt-Gegenstandes.
Vgl. BECKER, Komm. EStG 1925, Anm. 7 ff. zu § 3; ferner POPITZ, aaO, S. 415 f.

Nun wird man den Merkmalen der Periodizität und der Dauerhaftigkeit für sich genommen nicht die gleiche tatbestandsmäßige Unverzichtbarkeit zubilligen können wie den Erwerbstätigkeiten insgesamt. Denn letztere stellen das steuerrechtliche Bindeglied zwischen Steuersubjekt und Bemessungsgrundlage dar, während erstere nur zwei von vielen denkbaren Eigenschaften zur Eingrenzung des ESt-Gegenstandes bilden.

Im Vergleich zur Quellentheorie des 19. Jahrhunderts haben die zeitbezogenen Merkmale des Steuergegenstandes in den ESt-Gesetzen seit 1920 - aus ökonomischer Sicht zu Recht - immer mehr an Bedeutung verloren.

Dieses Ergebnis ändert jedoch nichts an der Notwendigkeit, die Beziehungen zwischen dem ESt-Gegenstand und den drei Zeitabschnitten zu untersuchen, die Voraussetzung einer Einkommensbesteuerung sind, nämlich Veranlagungs-, Ermittlungs- und Bemessungszeitraum.

## 2. Steuergegenstand und Ermittlungszeitraum

### a) Zur Sonderstellung des Ermittlungszeitraums

Hinsichtlich der Länge der drei ESt-Abschnitte hat die Untersuchung des Anwendungstatbestandes und des Steuersubjekts ergeben, daß nur der Ermittlungszeitraum, nicht aber der Veranlagungs- und der Bemessungszeitraum in ihrem Lauf von Besonderheiten eines konkreten Falles beeinflußt werden können. Auf der Stufe des Steuergegenstandes - und der Bemessungsgrundlage - erübrigt sich deshalb die Frage nach einer möglichen Verkürzung von Veranlagungs- und Bemessungszeitraum; sie ist nur noch für den Ermittlungszeitraum zu stellen.

Für alle drei Abschnitte bleiben allerdings Probleme im Blick auf die Wahl der optimalen regelmäßigen Länge unter Berücksichtigung finanzwissenschaftlicher und steuerjuristischer Gesichtspunkte bestehen. Sie werden den Bemessungszeitraum betreffend auf der Ebene der Bemessungsgrundlage[1], den Veranlagungszeitraum betreffend auf der Ebene des Steuerfestsetzungsverfahrens[2] behandelt.

Im Unterschied zum Bemessungs- und Veranlagungszeitraum ist eine Einflußnahme des Steuergegenstandes auf den Ermittlungszeitraum durchaus denkbar, und zwar nicht nur in Gestalt einer Verkürzung dieser Periode durch Besonderheiten des Einzelfalls, wie sie schon auf der Anwendungs- und Steuersubjekt-Stufe festzustellen war. Vielmehr wird sich zeigen, daß auch die im

---

1) Vgl. Abschn. II. E) 2. und Teil III. dieser Arbeit.

2) Vgl. Abschn. IV. A) 2. dieser Arbeit.

ESt-Recht vorgesehenen Alternativen hinsichtlich der Regel-Länge des Ermittlungszeitraums auf die Eigenarten verschiedener Ausprägungen des Steuergegenstandes zurückzuführen sind.

Beide Fragestellungen werden im weiteren Verlauf der Untersuchung bedacht. Dabei orientiert sich die Gliederung an der seit dem EStG 1934 geltenden Reihenfolge und Benennung est-pflichtiger Tätigkeiten[1]. Als dritter Problembereich wird die Bedeutung des Zeitfaktors zur Qualifikation einer bestimmten Tätigkeitsform, deren finanzwissenschaftliche Wurzeln soeben dargelegt wurden, in die Analyse miteinbezogen.

b) Ermittlungszeitraum für Land- und Forstwirtschaft

(1) Geschichtliche Entwicklung des land- und forstwirtschaftlichen Wirtschaftsjahrs

Die Land- und Forstwirtschaft stellt eine der Betätigungsarten dar, für die das ESt-Recht seit alters her ausdrücklich besondere Regelungen über den Abschnitt trifft, der amtlich erst seit dem Jahre 1974 seiner Funktion entsprechend 'Gewinnermittlungszeitraum' heißt[2] und der inhaltlich mit dem Begriff des 'Wirtschaftsjahrs' ausgefüllt wird[3].

---

1) Gem. § 2 Abs. 3 EStG 1934 - seit dem EStRefG 1974: § 2 Abs. 1 EStG.

2) Mit dem EStRefG 1974 wurde der bisherige § 2 Abs. 5 und 6 EStG unter dieser Überschrift in § 4a EStG verselbständigt.

3) So erstmals § 10 Abs. 3 PrEStG 1891 i.d.F. des EStÄndG v. 19. 6.1906, PrGS 1906, S. 241: "Wirtschafts- (Betriebs-)Jahre". Der Begriff deckt sich mit dem des 'Geschäftsjahrs' i.S. des § 39 HGB und besitzt schon insofern eine enge Beziehung zur 'geschäftlichen Tätigkeit' - vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 105 zu § 2. In jedem Falle war und ist eine Spanne von 12 Monaten Dauer gemeint - so § 8b EStDV 1979.

Die geschichtliche Entwicklung dieser Zeitspanne zeigt zum einen, daß der Abschnitt von Anfang an durch Charakteristika der Agrarwirtschaft geprägt worden ist. Sie belegt zum zweiten, daß Inhalt der Ermittlungen, die für diesen Zeitraum erfolgen, seit dem EStG 1920 nicht nur die Höhe des land- und forstwirtschaftlichen Gewinns als Teil der ESt-Bemessungsgrundlage bildet, sondern daß auch die Aktivität selbst für diese Periode ermittelt wird.

aa) Entwicklung in Preußen 1891 bis 1918

Schon bei den Frühkulturen galt die Periode von einer Ernte bis zur nächsten als ein 'Jahr', auf dem eine primitive Zeitrechnung aufbaute[1]. Diese von den unregelmäßigen Wachstumszyklen der Natur abhängige Spanne[2] lag ganz selbstverständlich im Mittelalter der Erhebung des Kirchenzehnten zugrunde, den JASTROW als die

> "älteste Wurzel der heutigen europäischen Steuerverfassungen"[3]

bezeichnet. Für die Zwecke einer modernen Massenbesteuerung kam die Übernahme des 'natürlichen' Rhythmus mit seinen ständigen Abweichungen aber von vornherein nicht in Betracht.

---

1) Vgl. SAWELSKI, aaO, S. 12.

2) Vgl. aus früher nationalökonomischer Sicht GROSS, aaO, S. 152 und 162 f.

3) J. JASTROW: Studien zur preussischen Einkommensteuer - Untersuchungen über das geltende Recht und seine Fortbildung, JbfNÖSt 3. Jg. (1892), S. 684-718 und S. 839-870, hier: S. 708. Vgl. ferner Ernst PERELS: Die kirchlichen Zehnten im karolingischen Reiche, Diss. Berlin 1904, passim, insbes. S. 66; Johann Heinrich JUNG: Lehrbuch der Finanz-Wissenschaft, Leipzig 1789 (Nachdruck Wiesbaden 1978), § 366 (S. 181).

Daß man dennoch Rücksicht auf diese Abläufe nehmen wollte, zeigt bereits das PrEStG 1891. Ihm zufolge durften alle Agrarier[1] vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre in Anspruch nehmen, um den jeweiligen Dreijahres-Durchschnitt als Teil der Bemessungsgrundlage zu ermitteln[2].

Bei der Preußischen ESt beschränkte sich die Ermittlung in der Tat auf die Berechnung des land- und forstwirtschaftlichen Gewinns, denn für die zugrundeliegende 'Quelle', die Land- und Forstwirtschaft, gab es eine eigene, zeitlich andere Regelung im Gesetz:

> "Maßgebend für die Veranlagung der physischen Personen ist der Bestand der einzelnen Einkommensquellen bei Beginn eines Steuerjahres." 3

Mit 'Steuerjahr' war der Veranlagungszeitraum der Preußischen ESt gemeint, der dem Staatshaushalts-

---

1) § 10 Abs. 1 PrEStG 1891 schied in "feststehende Einnahmen" und "unbestimmte oder schwankende Einnahmen"; die Einkünfte von Land- und Forstwirten wurden stets unter die zweite Kategorie eingereiht. Vgl. Hans- Dieter BÄRSCH: Die steuerliche Problematik des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs, Diss. Göttingen 1963, S. 7.

2) Das Gesetz selbst sprach zwar nur von "Jahren"; das PrOVG legte dies aber i.S. von "Wirtschaftsjahren" aus, bis das EStÄndG v. 19. 6.1906 eine dementsprechende Klarstellung brachte. Vgl. B(ernhard) FUISTING: Die Preußischen direkten Steuern, 1. Bd.: Kommentar zum Einkommensteuergesetze in der Fassung vom 19. Juni 1906, 7. Aufl. Berlin 1907 (zitiert als: "Kommentar"), Anm. 1.d) zu § 6.

3) § 10 Ziff. 2 PrEStG 1891 i.d.F. des EStÄndG v. 19. 6.1906, neu abgedruckt als § 9 Ziff. 2 PrEStG 1906 in PrGS 1906, S. 260 (Hervorh. v. Verf.). - Davor war dasselbe ständige Rechtsprechung des PrOVG; vgl. z.B. Urt. v. 29.12.1898, PrOVGE/St 8, 228 f.: "Voraussetzung für die Anrechnung von Einkommen bei der ordentlichen Veranlagung ist das Bestehen einer bestimmten Einkommensquelle beim Beginne des Steuerjahres ...".

jahr vom 1. April bis 31. März folgte[1]. Das PrEStG verwirklichte hinsichtlich der Ermittlung der 'Steuerquelle' nichts anderes als das Stichtagsprinzip[2], wobei nicht der letzte Tag vor Beginn, sondern der erste Tag des Steuerjahres selbst das entscheidende Datum bildete[3].

In Österreich lagen die Verhältnisse zu jener Zeit genauso, wie eine Äußerung v. MYRBACHs beweist:

> "Die Verpflichtung des Subjektes zur Steuerleistung entsteht aus dem Betrieb einer Erwerbsunternehmung oder auf Gewinn gerichteten Beschäftigung bei Beginn einer Beschäftigungsperiode." [4]

Das Motiv für die heute unverständlich anmutende zeitliche Abweichung in der Ermittlung von 'Quelle' und daraus fließendem Gewinn beruht auf der damals verfolgten Absicht, est-liche

---

1) Vgl. näher Abschn. IV. A) 2.c) dieser Arbeit.

2) Vgl. Begr. EStG 1920, aaO, S. 19. Noch deutlicher BECKER, Komm. EStG 1925, Anm. 2 zu § 6 (S. 75). Bezeichnenderweise stimmt die Charakterisierung der Ermittlungszeit für die 'Quellen' im PrOVG Urt. v. 5.12.1900, PrOVGE/St 9, 33 ("Sowohl in Betreff der Einkommensquellen, als auch bezüglich der Schulden ... kommt es lediglich auf den Stand zu diesem Zeitpunkt an, während erst nach Beginn des Steuerjahres darin eingetretene Änderungen für die Veranlagung grundsätzlich außer Betracht zu bleiben haben.") fast wörtlich mit der Beschreibung des Stichtagsprinzips überein, wie es heute für die VSt als typisch angesehen wird. - Vgl. z.B. BFH Urt. v. 17. 7.1981, BFHE 134, 355/356; Urt. v. 15. 6.1973, BFHE 110, 187/188; Urt. v. 8.10.1971, BFHE 104, 145/147.

3) Vgl. PrOVG Urt. v. 24. 5.1898, PrOVGE/St 7, 59.

4) Franz Freiherr v. MYRBACH-RHEINFELD: Grundriß des Finanzrechts, Leipzig 1906, S. 214 zum Österreichischen Personalsteuergesetz v. 25.10.1896.

Leistungsfähigkeit im vorhinein zu erfassen, m.a.W. die ESt im vorhinein zu veranlagen[1].

Rechtfertigen ließ sich die Maßgeblichkeit einer Stichtagsermittlung zum ersten Tag des Veranlagungszeitraums nur durch einen Rückgriff auf das Kriterium der Dauerhaftigkeit, das eine Quelle erfüllen mußte, wenn sie est-bar sein sollte[2]: Eine Quelle, die nicht schon am 1. April bestand, konnte für den Rest des Steuerjahres die erforderliche Dauerhaftigkeit nicht mehr erwerben. Dieser Ansatz mutet umso willkürlicher an, als das Umgekehrte für Quellen, die zu Beginn des Steuerjahres existierten, aber in seinem Verlauf wegfielen, nicht galt - ihr Fortbestehen bis zum Jahresende und damit ihre Dauerhaftigkeit blieben regelmäßig ungeprüft[3]. Auch interessierte nicht, wie lange eine Quelle schon in der Vergangenheit vorgelegen hatte.

Das preußische System der Zukunftsveranlagung scheiterte schließlich an diesen Ungereimtheiten[4].

Jedoch erhellen auch die rein auf die Stufe der Bemessungsgrundlage bezogenen zeitlichen Ermittlungsregeln das Bemühen, sich an

---

1) Dazu im einzelnen Abschn. IV. A) 2.b) (1) dieser Arbeit.

2) Vgl. Begr. EStG 1920, aaO, S. 36. Das Dauerhaftigkeitspostulat wurde § 7 Satz 1 PrEStG entnommen: "Die Vermehrung des Einkommens während des laufenden Steuerjahres begründet keine Veränderung in der schon erfolgten Veranlagung."

3) § 58 PrEStG sah allerdings eine Härteklausel für Fälle vor, in denen bedeutende Einkommensquellen während des laufenden Steuerjahres weggefallen waren.

4) Vgl. nochmals Abschn. IV. A) 2.b) (1) dieser Arbeit.

Eigenarten des Steuergegenstandes 'Land- und Forstwirtschaft' anzupassen. Nur so ist die Zulassung besonderer Wirtschaftsjahre zur Gewinnermittlung erklärbar, wie FUISTING erkennt, dem zufolge

> "die Quellen der Land- und Forstwirtschaft ihrer Natur nach ein vom Kalenderjahre abweichendes Wirtschaftsjahr zur Voraussetzung haben." 1

Je nach dem Zweig der Agrarwirtschaft kannte man z. B. ein 'Hopfenjahr' und ein 'Rübenjahr'[2].

Angesichts dessen kann es nicht erstaunen, daß sich erhebliche Beeinträchtigungen im Arbeitsablauf kleinerer, nicht buchführender Bauern ergaben, als die Dreijahres-Durchschnittsbemessung im Jahre 1906 auf buchführende Land- und Forstwirte sowie Gewerbetreibende beschränkt wurde, während alle anderen ihr Ergebnis nach dem dem Steuerjahr unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahr zu ermitteln hatten[3].

---

1) FUISTING, Kommentar, aaO, Anm. 1.d) zu § 6 (Hervorh. v. Verf.).

2) Vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 2 zu § 4a.

3) So § 10 Abs. 2 und 4 PrEStG i.d.F. des EStÄndG v. 19. 6.1906. Es hatte sich herausgestellt, daß nur buchführende Betriebe in der Lage waren, ihre Einnahmen korrekt nach dem Durchschnitt der drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre zu erklären; vgl. BÄRSCH, aaO, S. 10; ferner DEUTSCHER REICHSTAG: Denkschrift über die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt und die Abzugsfähigkeit des Verlustvortrages bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, in: Verhandlungen des Reichstags, IV. Wahlperiode (1928), 435. Bd., Nr. 940 (zitiert als: "Denkschrift"), hier: S. 3.

Es bereitete den kleineren Landwirten ab 1906 ganz beträchtliche Schwierigkeiten, den Erfolg ihrer vom Erntezyklus abhängigen Tätigkeit exakt auf mehrere Kalenderjahre aufzuteilen[1]. Dieser Umstand veranlaßte R. MEYER zu der Feststellung, die Landwirtschaft sei einer der

> "Fälle, in denen das wirtschaftliche Leben selbst längere Periodicität aufweist als die Steuerverwaltung."[2]

Der preußische Steuergesetzgeber sah sich schon 1909 veranlaßt, den nicht zur Dreijahresermittlung Berechtigten die Wahl zwischen der Ermittlung nach dem letzten Kalender- oder dem letzten Wirtschaftsjahr einzuräumen[3].

bb) Entwicklung in Deutschland seit 1920

Mit dem EStG 1920 wurde im Zuge der Aufgabe des Prinzips der Zukunftsveranlagung endlich auch die Stichtagsermittlung bezüglich der 'Quellen' beseitigt - man beschränkte sich auf die Aussage, daß

> "für die Feststellung des Einkommens ... aus Land- und Forstwirtschaft das Wirtschafts- (Betriebs-) Jahr"

maßgebend sei,

> "falls der Steuerpflichtige ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschafts- (Betriebs-) Jahr angenommen hat." 4

---

1) Vgl. BÄRSCH, aaO, S. 10.

2) R. MEYER, aaO, S. 38.

3) Mit § 9 Abs. 2 PrEStG i.d.F. des EStÄndG v. 26. 5.1909, PrGS 1909, S. 349.

4) § 29 Abs. 1 und 2 EStG 1920 i.d.F. des EStÄndG v. 20.12.1921, RGBl. 1921, S. 1580. - Es gibt seit diesem ersten reichseinheitlichen EStG in Deutschland keine Mehrjahres-Durchschnittsbemessung mehr; dazu im einzelnen der III. Teil dieser Arbeit.

Eine ausdrückliche Regelung des Ermittlungszeitraums gab es also nur noch für die Bemessungsgrundlage, nicht mehr für die 'Quelle' Land- und Forstwirtschaft. Das erklärt sich aus dem Versuch des EStG 1920, sich völlig von der Quellentheorie zu lösen und stattdessen dem SCHANZschen Reinvermögenszugangskonzept zu folgen[1].

Der nichtsdestoweniger enge Zusammenhang zwischen land- und forstwirtschaftlicher Betätigung und der Regelung des Ermittlungszeitraums läßt sich jedoch an den Problemen ablesen, die aus der eben zitierten Vorschrift erwuchsen: Sie bedeutete für kleinere Höfe nämlich - wie schon in den Jahren 1906 bis 1909 - abermals eine est-liche Ausrichtung am Kalenderjahr. Demgegenüber wurde die Leistungsfähigkeit der Inhaber größerer Betriebe nach deren zuletzt zu Ende gegangenem Wirtschaftsjahr ermittelt. BECKER kritisierte dies als Ungleichbehandlung ohne einleuchtenden Grund, denn die beiden Gruppen von Landwirten sähen sich bei der gleichen Veranlagung nach dem Ergebnis verschiedener Ernten belastet[2]. POPITZ wies darauf hin, daß gerade kleineren Bauern das Planen und Rechnen in Kalenderjahren fremd sei, sie vielmehr auf Vorbereitung, Einbringung und Absatz der Ernte achteten und

> "den übrigen Teil des Jahres (genauer: des Kalenderjahres! D. Verf.) kaum" 3

berücksichtigten.

---

1) Vgl. BALL, aaO, Sp. 547.

2) Vgl. BECKER, Komm. EStG 1925, Anm. 3 zu § 10. Ausführlich auch Begr. EStG 1925, aaO, S. 11 ff.

3) POPITZ, aaO, S. 431.

Der Kritik trug das EStG 1925 Rechnung, das ausdrücklich "nur" Einkünfte aus acht aufgezählten Betätigungsformen besteuerte[1]. Dabei verstand es sich von selbst, daß Tätigkeit und daraus stammende Einkünfte stets zusammen, für ein und denselben abgeschlossenen Zeitraum zu ermitteln sein sollten[2]. Das Gesetz schrieb erstmals für alle Land- und Forstwirte den gleichen Regel-Ermittlungszeitraum vom 1. Juli bis zum 30. Juni vor, der seither unverändert gilt[3].

Die Spanne vom 1. Juli bis zum 30. Juni wählte man, weil bei normaler Agrarproduktion am 30. Juni erfahrungsgemäß die Bestände aus der alten Ernte fast sämtlich verkauft sind, die neue Ernte aber noch nicht begonnen hat[4].

Das EStG 1920 sah ferner schon vor, daß sich Anfangs- und Endtermine dieses Regel-Ermittlungszeitraums auch um bis zu eine

---

1) Vgl. § 6 Abs. 1 EStG 1925; dazu Begr. EStG 1925, aaO, S. 22.

2) Vgl. BECKER, Komm. EStG 1925, Anm. 2 und 3 zu § 7.

3) Vgl. § 10 Abs. 1 lit. a) EStG 1925. Im dort umschriebenen 'Steuerabschnitt' fiel definitionsgemäß der Ermittlungs- mit dem Veranlagungszeitraum zusammen - vgl. § 25 Abs. 1 EStG 1925. Bis auf diese Besonderheit entspricht der § 10 Abs. 1 EStG 1925 dem § 4a Abs. 1 Ziff. 1 EStG 1979.
Zu dessen technischen Einzelheiten Helmar FICHTELMANN: Das Wirtschaftsjahr im Einkommensteuerrecht, NWB Fach 3 (ab 12/1978), S. 4511-4516, insbes. S. 4511.
Das EStG 1934 hatte in § 2 Abs. 5 Ziff. 1 noch erläuternd hinzugefügt: "gleichviel, ob sie (erg.: die Land- und Forstwirte. - D. Verf.) Bücher führen oder nicht,..."

4) Vgl. zu diesen und allen anschließend erörterten Zweckmäßigkeitsüberlegungen Begr. EStG 1925, aaO, S. 42 f.; ferner DEUTSCHER REICHSTAG: Begründung zum Steuerüberleitungsgesetz, RT-Drs. III/794, S. 42 f. - Dazu STRUTZ, Komm. EStG 1925, Anm. 2 zu § 10 (S. 583 f.).
Vgl. außerdem BFH Urt. v. 12. 3.1965, BFHE 82, 113/118 f. (betr. den Vergleich der Verhältnisse in Land- und Forstwirtschaft und der Zementindustrie).

Woche verschieben durften[1]. Es berücksichtigte damit, daß Landwirte ihren Abschluß üblicherweise nicht genau auf den 30. Juni, sondern erst auf das dem 30. Juni am nächsten liegende Wochenende erstellen können[2].

Daß mit dem Abgang vom individuellen Wirtschaftsjahr ein Verlust an Flexibilität verbunden war, suchte man zu mildern, indem man für einige Zweige des Agrarsektors besondere, am typischen Betriebsablauf orientierte Regel-Ermittlungszeiträume festlegte[3]. So läuft seither bei reiner Weidewirtschaft und Viehzucht die Spanne vom 1. Mai bis zum 3o. April. Weil im Gartenbau Kulturen wie Spargel und Frühgemüse vorherrschen, deren Ernte weit vor dem 30. Juni beginnt, billigte man diesem Erwerbszweig ebenfalls ein Sonder-Wirtschaftsjahr zu[4] - unter dem EStG 1925 kam der Abschnitt vom 1. Juni bis zum 31. Mai in Frage[5], während im geltenden ESt-Recht das Kalenderjahr wählbar ist[6].
Weil bei reiner Forstwirtschaft schließlich die Hauptarbeit

---

1) Gem. § 10 Abs. 1,2. Halbsatz EStG 1925; entspricht § 8c Abs. 1 EStDV 1979.

2) Vgl. BECKER, Komm. EStG 1925, Anm. 28 c) zu § 10.

3) Vgl. die §§ 20-24 der Ausführungsbestimmungen zum EStG 1925, abgedruckt ebenda im Anschluß an den Text von § 10. Die Vorschriften entsprechen im wesentlichen § 8c Abs. 2 und 3 EStDV 1979.

4) Vgl. Begr. EStG 1925, aaO, S. 42.

5) Gem. § 22 der Ausführungsbestimmungen zum EStG 1925; vgl. STRUTZ, Komm. EStG 1925, Anm. 2 zu § 10 (S. 583).

6) Gem. § 8c Abs. 3 EStDV 1979 (gilt auch für Baumschulen).

in den Winter fällt, wurde dafür der Zeitraum vom 1. Oktober bis zum 30. September als zweckmäßige Ermittlungsperiode angesetzt[1].

Zwischen 1925 und 1955 besaßen buchführende Landwirte auch noch ein Antragsrecht, statt des gesetzlichen Wirtschaftsjahres ein eigenes verwenden zu dürfen[2].

cc) Schlußfolgerungen

In der Differenzierung der Ermittlungszeiträume wurde und wird kein weiterer Erwerbszweig so berücksichtigt wie die Land- und Forstwirtschaft. Das erhellt die Sonderstellung dieses Sektors, der wie kein anderer von gewissen, für ihn typischen Zyklen der Natur abhängig ist.

Die verhältnismäßig tiefgestaffelte Unterscheidung je nach Art des Betriebs unterstreicht außerdem ein Kennzeichen des Ermittlungszeitraums, das bislang noch nicht zum Vorschein kommen konnte: Dieser Abschnitt kann zwar durch Ereignisse zum Beginn oder zum Ende gebracht werden, die auf der Stufe des Anwendungstatbestandes oder des Steuersubjekts liegen. Er ist aber in seiner kalendarischen Regel-Befristung geprägt durch Eigenarten des Steuergegenstandes.

Folgerichtig bedeutet es eine unzulässige Vereinfachung, von dem Ermittlungszeitraum eines Steuerpflichtigen zu sprechen - eine Person kann durchaus mehrere Ermittlungszeiträume zur

---

1) Gem. § 8 c Abs. 2 Ziff. 2 EStDV 1979. Das EStG 1925 hielt noch das normale Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis 30. Juni für angemessen; vgl. STRUTZ, Komm. EStG 1925, Anm. 2 zu § 10 (S. 583).

2) Gem. § 23 Abs. 1 der Ausführungsbestimmungen zu § 10 EStG 1925; aufgehoben mit § 2 Abs. 3 EStDV 1953 - dazu HERRMANN/HEUER, Anm. 18 zu § 4a; LADEMANN/SÖFFING/BROCKHOFF, Anm. 6 zu § 2 (S. 13). Zu den Motiven des EStG 1925 E. ZIMMERMANN, Die Bedeutung des Steuerabschnitts..., aaO, Sp. 457.

Verfügung haben, wenn sie mit mehreren Betrieben erwerbstätig ist[1].

Zusammengefaßt läßt die Entwicklung des Ermittlungszeitraums im Bereich der Land- und Forstwirtschaft das Bemühen des ESt-Gesetzgebers erkennen, sich den jeweilig typischen Betriebsabläufen insofern anzupassen, als den Steuerpflichtigen vor allem die Bestandsaufnahme von Betriebsvermögen erleichtert wird[2]. Die Eigenarten der land- und forstwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit haben hier ganz wesentliche Bedeutung für die Ausgestaltung eines Zeitelements der Einkommensbesteuerung erlangt[3]. Das muß aus einzel- und volkswirtschaftlicher Sicht ohne weiteres begrüßt werden, weil Störungen des Betriebsablaufs und Ermittlungskosten für den Steuerpflichtigen dadurch wengistens zu einem Teil unterbleiben[4].

Das mögliche Nebeneinander mehrerer Ermittlungszeiträume ist aber aus Gründen nicht unproblematisch, die auf der Stufe der Bemessungsgrundlage angesiedelt sind und dort erörtert werden sollen.

---

1) Vgl. schon HENSEL, Steuerrecht, aaO, S. 91 f. zum EStG 1925. Dazu, daß sogar ein Steuerpflichtiger mit mehreren Betrieben "der gleichen Art" u.U. verschiedene Wirtschaftsjahre in Anspruch nehmen kann, weil es hierfür "nicht auf die Identität des Betriebsinhabers" ankommt, sondern auf die der einzelnen Betriebe, vgl. BFH Urt. v. 18. 2.1971, BFHE 102, 49/55 f. (betr. einen Landwirt mit zwei Höfen).

2) Vgl. EBERT, aaO, S. 3 f.; HARDT, aaO, S. 90; ferner BFH Urt. v. 12. 3.1965, BFHE 81, 113/118 f.

3) Und nicht etwa umgekehrt - vgl. Begr. Steuerüberleitungsgesetz, aaO, S. 11 f.: "Die Steuergesetzgebung soll in solche wirtschaftlichen Verhältnisse nicht störend eingreifen, sondern sich ihnen umgekehrt, soweit es mit dem Interessen des Fiskus vereinbar ist, anschließen."

4) Vgl. EBERT, aaO, S. 2-4, wonach die Anpassung an das Zeitmaß der Wirtschaft eine Verringerung des "Opfers" für die Steuerpflichtigen bedeutet.

(2) Bedeutung der Zeit für die Ermittlung
von Land- und Forstwirtschaft

Da das ESt-Recht für Land- und Forstwirtschaft einen eigenen Ermittlungszeitraum, ja sogar für bestimmte Zweige noch davon abweichende Spannen bereithält, kommt es für die Auswahl unter ihnen entscheidend auf die Qualifikation einer Tätigkeit an. Aus der Sicht des Ökonomen weist ROSENSTEIN-RODAN darauf hin, daß

> "zur eindeutigen Bestimmung des wirtschaftlichen Handelns das Zeitmoment zuberücksichtigen ist."[1]

Aus der Sicht des Juristen besitzt, wie HEINEMANN hervorhebt,

> "die Zeit ... gegenüber Tatsachen qualifizierende Bedeutung, d.h. sie dient zur Beurteilung tatsächlicher Verhältnisse." 2

Beide Aspekte spiegeln sich in der Steuerrechtsprechung zur Einstufung einzelner Aktivitäten wieder, wobei jedoch weniger die Abgrenzung zwischen Unterformen der Land- und Forstwirtschaft als vielmehr der Strukturwandel von Gewerbebetrieben zu Agrarbetrieben eine Rolle spielt.

Der BFH bemängelt beispielsweise im Fall einer Hühnerfarm, das Finanzgericht hätte

---

1) Paul N. ROSENSTEIN-RODAN: Grenznutzen, HwStW Bd. IV, 4. Aufl. Jena 1927, S. 1190-1223, hier: S. 1197. Ähnlich WITTENBURG, aaO, S. 112, der von "einer zeitlichen Bestimmung der Einkommensarten" spricht.

2) HEINEMANN, aaO, S. 2.

"die Ermittlungen auf einen Zeitraum
von mindestens drei bis vier Jahren
ausdehnen müssen " 1 ,

um zwischen gewerblicher und landwirtschaftlicher Betätigung unterscheiden zu können. Den Strukturwandel einer Gärtnerei vom Gewerbe- zum landwirtschaftlichen Gartenbaubetrieb sieht das Gericht als ein längerfristiges "Bündel von Einzelmaßnahmen"[2], weshalb es auch das Vorgehen eines Finanzamtes gutheißt, das fünf Jahre in seine Ermittlungen einbezogen hatte, um ein Weingut nicht mehr als gewerblichen, sondern als agrarischen Betrieb zu behandeln[3].

Mangels genauerer Datierbarkeit wird ein Strukturwandel in der Regel mit dem Wechsel von einem Veranlagungszeitraum zum nächsten als eingetreten unterstellt[4].

Besonders klar tritt die Notwendigkeit einer langjährigen Betrachtung im Bereich der Forstwirtschaft zu Tage, weil die Natur des dort genutzten Wirtschaftsgutes 'Holz' Dispositionen für erhebliche Zeiträume verlangt, wobei konkrete Bewirtschaftsmaßnahmen nur in größeren zeitlichen Abständen erforderlich sind.

---

1) Urt. v. 5. 8.1954, BFHE 59, 129/133. Ähnlich für die Beurteilung des Verhältnisses von Eigenerzeugung und Zukauf bei Pferdezucht: BFH Urt. v. 19. 7.1955, BFHE 61, 215/217.

2) Beschl. v. 7.10.1974, BFHE 114, 189/196.

3) Urt. v. 9. 2.1972, BFHE 105, 15 ff.

4) Vgl. ebenda, ferner etwa BFH Urt. v. 7.10.1974, BFHE 114, 189 ff.

Für den BFH stellt sich die Eigenart der Forstwirtschaft so dar:

> "Während z.B. bei der eigentlichen Landwirtschaft, beim Wein-, Garten-Obst- und Gemüsebau die planmäßige Nutzung des Grund und Bodens durch Fruchtziehung in der Regel Jahr für Jahr der Jahreszeit entsprechende Arbeiten wie die Bearbeitung des Bodens und seine Bepflanzung, die Bestandspflege und das Abernten der Früchte erfordert und jedes Jahr Erträge erwirtschaftet werden können, liegen die natürlichen Verhältnisse bei der Forstwirtschaft grundsätzlich anders. ...
> Denn zwischen der Aufforstung einer Waldfläche und der Holzernte liegen je nach der Umtriebszeit der betreffenden Holzarten zwei, drei oder viele Jahrzehnte. Die planmäßige Nutzung des Grund und Bodens ist also beim aussetzenden Forstbetrieb kein Geschehensablauf, der sich auf ein Jahr erstreckt und alljährlich wiederholt ..." [1]

Deshalb könnten die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der Forstwirtschaft nicht jedes Jahr gegeben sein:

> "Es ist eine Gesamtbetrachtung des Waldes von der Aufforstung der einzelnen Bestände bis zu ihrer Ernte erforderlich "[2]

---

1) Urt. v. 18. 3.1976, BFHE 118, 441/444 (Hervorh. v. Verf.). Vgl. auch Urt. v. 5.11.1981, BFHE 134, 426/431 (betr. eine sog. 'Bauernwaldung').

2) Urt. v. 18. 3.1976, BFHE 118, 441/445. In der Entscheidung geht es um die Frage, ob steuerbare Forstwirtschaft oder nicht steuerbare Liebhaberei vorliegt; vgl. dazu BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 46 ff. In diesem Zusammenhang hat das FG München einen Zeitraum von 40 Jahren betrachtet - vgl. FG München Urt. v. 24. 3.1966, EFG 1966, Nr. 450.
Zum Zeithorizont von Forstwirten auch NIEHANS, aaO, S. 278 f.

Die Tatsache, daß üblicherweise alle zehn Jahre ein Betriebsgutachten für Forstwirtschaften erstellt wird[1], hat den Bundesminister für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten veranlaßt, in einer Stellungnahme für den BFH das Jahrzehnt als "Betriebsermittlungszeitraum der Forsteinrichtung" zu bezeichnen und daraus den Schluß zu ziehen, der "eigentliche Gewinnermittlungsabschnitt" sei ebenfalls das Jahrzehnt[2]. Dem schließt sich das Gericht mit der Schlußfolgerung an:

> "Der betriebs- und forstwirtschaftlichen Bedeutung der Aufforstung würde es nicht gerecht werden, die Maßnahmen eines Wirtschaftsjahrs für sich zu betrachten."[3]

Insgesamt läßt sich zur Bedeutung des Zeitfaktors bei der Qualifikation einer Tätigkeit als Land- und Forstwirtschaft die Aussage treffen, daß die Ermittlungen nicht nur auf die Dauer des Ermittlungszeitraums selbst beschränkt sind. Ermittelt wird das Vorliegen von Land- und Forstwirtschaft zwar für diesen Abschnitt; die hierbei zu berücksichtigenden Umstände müssen jedoch nicht ausschließlich während dieser Periode verwirklicht sein, weil man andernfalls den Eigenarten einzelner Betätigungsformen nicht gerecht zu werden vermag. Über die bisher angeführten Beispiele hinaus, die allesamt Ausdruck einer ex-post-Betrachtung waren, kann sogar Anlaß zu einer Zukunftsprognose bestehen[4].

---

1) Etwa als Voraussetzung der Erlangung einer Vergünstigung gem. § 34 b Abs. 4 Ziff. 1 EStG.

2) Abgedruckt in BFH Urt. v. 19.12.1966, BFHE 77, 107/109.

3) Ebenda, 117. (Hervorh. v. Verf.).

4) Vgl. etwa BFH Urt. v. 29.10.1981, BFHE 134, 339/341 (betr. die Umwandlung eines Gutes von Landwirtschaft in Liebhaberei; Würdigung unter Bezug auf BAYER, Liebhaberei, aaO); ferner Urt. v. 18. 3.1976, BFHE 118, 447/452 (betr. einen ähnlichen Fall). Deutlich auch Ulrich JOB: Das Rechtsinstitut Liebhaberei im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Die Aktiengesellschaft 25. Jg. (1980), S. 100-109, hier: S. 101.

Zum Abschluß der Untersuchung über die Zusammenhänge zwischen Land- und Forstwirtschaft und dem entsprechenden Ermittlungszeitraum soll erörtert werden, welche zeitlichen Auswirkungen auf die Ermittlungsperiode Anfang und Ende der land- und forstwirtschaftlichen Betätigung, namentlich ein Strukturwandel von Gewerbe- zu Landwirtschaftsbetrieb, haben.

(3) Rumpfwirtschaftsjahre

aa) Anlaß: Betriebsgründung/-erwerb und Betriebsaufgabe/-verkauf

Die Ausrichtung des land- und forstwirtschaftlichen Wirtschaftsjahrs an bestimmten Eigenarten der jeweiligen Tätigkeit bringt es mit sich, daß ein Wirtschaftsjahr sinnvollerweise nur laufen kann, wenn und solange die ihm entsprechende Betätigungsform auch tatsächlich ausgeübt wird. In der Praxis hängt der Anfang von Neugründung oder Erwerb eines einzelnen Betriebes und das Ende von Aufgabe oder Veräußerung desselben Betriebes ab[1]. Fällt einer der beiden Termine nicht mit dem gesetzlich vorgesehenen Anfangs- oder Endtermin des Wirtschaftsjahrs zusammen, so entsteht notwendig ein vorn oder hinten verkürztes sog. 'Rumpfwirtschaftsjahr'.

Diese Regel scheint auf den ersten Blick für die Finanzrechtsprechung keinerlei Probleme aufzuwerfen. Bei näherem Hinsehen ergeben sich aber sehr wohl Schwierigkeiten im Blick auf die Behandlung des Strukturwandels durch die Gerichte.

---

1) So die auf Land- und Forstwirtschaft sinngemäß übertragenen Voraussetzungen des § 8 b Ziff. 1 EStDV 1979, der sich dem Wortlaut nach auf Gewerbebetriebe bezieht. Vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 15 zu § 4 a; LADEMANN/SÖFFING/BROCKHOFF, Anm. 6 zu § 2 (S. 13).

bb) Problem: Strukturwandel

Durch einen Strukturwandel von Gewerbebetrieb zu Land- und Forstwirtschaft verliert eine Tätigkeit ihren ursprünglichen wirtschaftlichen Charakter und erhält einen neuen. Folgerichtig müßte auch an die Stelle des bisherigen gewerblichen Wirtschaftsjahrs der entsprechende land- und forstwirtschaftliche Ermittlungszeitraum treten; bei diesem Übergang entstünden (höchstens) zwei Rumpfwirtschaftsjahre. Diese auf der Hand liegende Konsequenz wird in der Rechtsprechung aber kaum beachtet.

Beispielsweise erklärt der BFH zu einem Weinbau- und Weinhandelsunternehmen, das infolge eingeschränkten Traubenzukaufs und erweiterten Eigenanbaus vom Gewerbe- zum Landwirtschaftsbetrieb geworden war:

> "Eine Betriebsaufgabe liegt ... nicht vor, wenn der Betrieb als selbständiger Organismus in dem der inländischen Besteuerung unterliegenden Gebiet weitergeführt wird und lediglich die Einschränkung des Zukaufs und die Ausdehnung der Eigenproduktion bestimmter Erzeugnisse dazu führt, daß die Einkünfte des Steuerpflichtigen rechtlich anders eingeordnet werden."[1]

Bei dieser Auffassung ist der Betrieb u. U. gezwungen, ein Wirtschaftsjahr beizubehalten, das seinen Bedürfnissen gar nicht (mehr) entspricht und vom EStG auch nicht für ihn vorgesehen ist: Denn wenn der Wandel vom Gewerbebetrieb zur Landwirtschaft keine Betriebsaufgabe sein soll, fehlt es an einer tatbestandsmäßigen Voraussetzung zum Wechsel des Wirtschaftsjahrs.

Ähnliche Konsequenzen hat eine Entscheidung des Großen Senats des BFH zum Fall einer Gärtnerei. Auch bei ihr soll die Strukturänderung vom Gewerbe- zum landwirtschaftlichen Gartenbaubetrieb nicht durch Aufgabe der einen und Eröffnung der anderen Betriebs-

---

1) Urt. v. 9. 2.1972, BFHE 105, 15/19 (Hervorh. v. Verf.).

form zustande kommen[1]. Ab wann der Betriebsinhaber, dem nur in seiner Eigenschaft als Gartenbaubesitzer ein Wahlrecht hinsichtlich des Wirtschaftsjahrs zusteht[2], dieses Wahlrecht ausüben können soll, bleibt damit offen.

Demgegenüber unproblematisch erscheint es, daß in einer bloßen Betriebsverlegung - ein Landwirt hatte seinen gesamten Grund und Boden veräußert, alles lebende und tote Inventar aber sogleich auf neu gekauftem Gelände untergebracht - keine die Bildung von Rumpfwirtschaftsjahren rechtfertigende Betriebsaufgabe gesehen wird[3].

Der BFH fügt zu diesem Fall allerdings eine Bemerkung hinzu, die im Blick auf seine Rechtsprechung zum Strukturwandel verwundern muß:

> "Eine Betriebsaufgabe mit der Folge, daß ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet werden 'darf', kann daher ··· vorliegen, wenn sich der bisherige Betrieb grundlegend gewandelt hat." [4]

Für die Beibehaltung des bisherigen Ermittlungszeitraums komme es

> "nicht auf die Identität des Betriebsinhabers, sondern die Identität des Unternehmens" [5]

an. Diese Feststellung entspricht offensichtlich dem Ergebnis der vorliegenden Untersuchung, wonach das Wirtschaftsjahr an den Erfordernissen der verschiedenen Formen land- und forstwirtschaftlicher Betätigung ausgerichtet ist.

---

1) Beschl. v. 7. 10.1974, BFHE 114, 189/197.

2) Gem. § 8 c Abs. 3 EStDV 1979.

3) Vgl. BFH Urt. v. 18. 2.1971, BFHE 102, 49/53.

4) Ebenda, 57.

5) Ebenda, 56 (m.w.N. aus der Rechtsprechung).

cc) Kritische Würdigung

Die Bejahung der Unternehmensidentität bei einer reinen Betriebsverlegung durch die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung kann auch hinsichtlich der Folgen für den Ermittlungszeitraum ohne weiteres nachvollzogen werden: Eine solche räumliche Verlagerung ohne Änderung des Charakters der Tätigkeit macht die Beibehaltung des bisherigen Wirtschaftsjahres durchaus plausibel.

Hingegen wirkt die Bejahung der Unternehmensidentität, m.a.W.: die Verneinung der Betriebsaufgabe für den Fall eines Strukturwandels von Gewerbebetrieb zu Land- und Forstwirtschaft außerordentlich fragwürdig. Denkt man diese Auffassung zu Ende, müßte es zwei Kategorien von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben geben: Solche, die aus einem Gewerbebetrieb hervorgegangen sind und das gewerbliche Wirtschaftsjahr, in aller Regel das Kalenderjahr, weiterführen müssen, weil sie mit dem Ursprungsbetrieb 'identisch' sind, und solche, die auf andere Weise eröffnet oder erworben wurden und ab Gründung oder Erwerb das gesetzlich vorgeschriebene, an den agrarspezifischen Bedürfnissen orientierte Wirtschaftsjahr verwenden dürfen[1].

Eine derartige Zweigleisigkeit wird den Absichten, wie sie mit der Anpassung des Ermittlungszeitraums an verschiedene Betriebsformen verfolgt werden, gewiß nicht gerecht. Ein Strukturwandel muß auch mit der Änderung des Wirtschaftsjahrs einhergehen können.

Dieses Ergebnis wird indirekt vom BFH durch eine Entscheidung bestätigt, bei der es um eine vorweggenommene Hoferbfolge geht.

---

1) In sinngemäßer Anwendung des § 8 b Ziff. 1 EStDV 1979.

Hierzu bemerkt das Gericht, daß

> "nach den Gesetzen der Logik in derartigen Fällen der Gewinn nicht für das volle Wirtschafsjahr, d.h. hier für die Zeit vom 1. Juli ... bis 30. Juni ... ermittelt werden (kann), sondern nur für das Rumpfwirtschaftsjahr."[1]

Diese Aussage muß konsequentermaßen auch für Betriebe mit gewandelter Struktur gelten. Das gilt umso mehr, als mit dieser Entscheidung offensichtlich die Maßgeblichkeit der Identität des Unternehmens (und nicht des Unternehmers) für den Ermittlungszeitraum eingeschränkt wird:

Wenn infolge einer Hofübergabe während des regulären Wirtschaftsjahres zwei Rumpfwirtschaftsjahre zu bilden sein sollen, weil die Übergabe der im übrigen kontinuierlich fortgeführten Landwirtschaft

> "für den abziehenden Land- und Forstwirt eine endgültige Aufgabe und Einstellung seines Betriebes bedeutet"[2],

dann stellt die Identität des Betriebs kein von der Identität des Betreibers logisch vollkommen unabhängiges Merkmal mehr dar .

---

1) Urt. v. 23. 8.1979, BFHE 128, 533/535.

2) Und für den aufziehenden Landwirt eine Betriebseröffnung; vgl. ebenda.

Zusammenfassend läßt sich in der Rechtsprechung eine unschlüssige Handhabung feststellen: Wenn ein und derselbe Steuerpflichtige seinen Betrieb von einem Gewerbe in Land- und Forstwirtschaft überführt, soll es sich trotz des geänderten wirtschaftlichen Charakters um ein 'identisches' Unternehmen handeln; insoweit ist kein Anknüpfungspunkt für eine Anpassung des Wirtschaftsjahres an die geänderten Verhältnisse gegeben.

Wenn aber ein und derselbe landwirtschaftliche Betrieb vom Vater auf den Sohn übergeht, ohne daß sich ansonsten auch nur das Geringste geändert hätte, dann soll im Blick auf den Lauf des Ermittlungszeitraums eine Zäsur eintreten[1].

Die geschilderte Unstimmigkeit ist von umso größerem Gewicht, als die Bildung von Rumpfwirtschaftsjahren auch Folgen für die Höhe der Steuerbelastung nach sich ziehen kann, die auf der Stufe der Bemessungsgrundlage noch näher untersucht werden sollen[2].

---

1) Der RFH war noch anders verfahren: Für ihn lief der Ermittlungszeitraum - zumindest bei unentgeltlichem Hofübergang - normal weiter; lediglich sein Ergebnis war zeitanteilig auf Obergeber und Übernehmer aufzuteilen. Vgl. RFH Urt. v. 23. 3.1933, RStBl. 1933, S. 635. Davon abweichend dann BFH Urt. v. 23. 8.1979, BFHE 128, 533/536: "Eine solche Handhabung würde den für das Einkommensteuerrecht geltenden Grundsatz der Individualbesteuerung verletzen, der auch zwischen Eltern und deren Abkömmlingen Gültigkeit hat ..."

2) Vgl. Abschn. II. E) 2.b) (3) zur sogenannten 'Steuerpause'.

c) Ermittlungszeitraum für Gewerbebetrieb

(1) Geschichtliche Entwicklung des gewerblichen Wirtschaftsjahrs

aa) Entwicklung in Preußen 1891 bis 1918

Im Gegensatz zu Land- und Forstwirtschaft weisen die Betätigungsarten, die das ESt-Recht als 'Gewerbebetrieb' erfaßt[1], keine offensichtliche Abhängigkeit von irgendwelchen natürlichen Zyklen auf[2]. Deshalb finden sich keine mit der Land- und Forstwirtschaft vergleichbaren Ansätze zur Entwicklung eines gewerblichen Wirtschaftsjahrs.

Stattdessen bürgerte sich aus Gründen kaufmännischer Erfolgskontrolle die Erstellung von Abschlüssen und Bilanzen ein[3], was nach GOTTSCHALK die "Einteilung des Gesamtlebenszeitraums einer Unternehmung in Teilabschnitte"[4] erfordert. Die zu diesem Zweck gebildeten Wirtschaftsjahre sind demzufolge, wie der RFH betont,

> "ein mehr formaler, jedenfalls kein organischer Abschnitt im Gesamtleben eines Unternehmens" 5.

---

1) Nur das ESt-Recht findet der Gewerbebetriebsbegriff Anwendung, wie er vom RHOG und RFH entwickelt und 1955 in § 1 Abs. 1 GewStDV kodifiziert wurde - vgl. SCHMIDT-LIEBIG, aaO. S. 304.

2) So schon GROSS, aaO. S. 163. Demgegenüber glaubt ANGEL, aaO. S. 365, "einen gewissen Jahresrhythmus" aller wirtschaftlicher Vorgänge zu erkennen.

3) Vgl. DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO. S. 9 (Stellungnahme des Reichsministers der Finanzen).

4) Hans-Joachim GOTTSCHALK: Der Grundsatz der periodengerechten Gewinnabgrenzung im Steuerrecht, Diss. Münster 1971, S. 1.

5) Urt. v. 28. 7.1961, RFHE 73, 464-466. - Zu den daraus resultierenden Problemen vgl. die originellen Überlegungen von Hans-Helmut ANGEL: Nehmt das Kalenderjahr die Rationalisierung?, Monatsblätter für freiheitliche Wirtschaftspolitik 12. Jg. 1966, S. 414-418.

Die Termine, zu denen jeweils Rechnung gelegt wurde, waren entweder durch Zweckmäßigkeitsüberlegungen oder durch historische Bräuche bestimmt: Im Handwerk etwa richtete man sich häufig nach Maria Lichtmeß am 2. Februar; es gab auch ein besonderes 'Braujahr'[1]. Die britische Wirtschaft orientierte sich traditionell am 'Ladyday', d.h. Mariä Verkündigung[2].

Gerade die Anknüpfung an kirchliche Festtage mag ein Grund dafür sein, daß gewerbliche Abschlüsse, soweit man zurückblicken kann, alljährlich erfolgen[3].

Dieser Umstand schlug sich schon bei der Preußischen ESt von 1891 nieder, wo Handel und Gewerbe einschließlich des Bergbaus[4] wie Land- und Forstwirtschaft als eine der Quellen galt, die regelmäßig schwankende Einnahmen erbrachte und deshalb ihr Ergebnis genaues nach dem Durchschnitt der drei vorangegangener Wirtschaftsjahre zu ermitteln hatte[5].

---

1) Vgl. HERRMANN-HEUER, Anm. 2 zu § 4 a; HELLBRAUN, aaO, S. 212.

2) Bis 1752 begann das 'fiscal year' der Land tax mit diesem Tag, dem 25. März. Durch die britische Kalenderreform von 1752 verschob sich der Termin um 11 Tage, auf den 6. April. Vgl. Ewald A/FERMANN: Einkommensteuer-Bilanz und Verlustkompensation - Verlustberechnung, Verlustausgleich, Verlustvortrag, Verlustabzug - Eine Untersuchung vom Gegenstandpunkt betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Köln/Berlin 1959, S. 126, dort Fn. 1.

3) Vgl. DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, S. 9. Dazu, daß die ESt das zwölfmonatige Wirtschaftsjahr vor der Buchführung geehrt hat, vgl. Roy BLOUGH: Averaging Income for Tax Purposes. The Accounting Review, vol. 20 (1945), S. 85-86, hier: S. 85. Der eingangige Abschlußzeitraum wurde schon bei Erlaß des PrEStG v. 1. 6.1891 ganz selbstverständlich zugrunde gelegt; vgl. P. WINKER: Die Klassensteuer und klassifizierte Einkommensteuer, Berlin 1877, S. 49, 340.

4) Vgl. § 7 Abs. 3 PrEStG 1891.

5) Gem. § 10 PrEStG 1891; dazu BARSCH, aaO, S. 7.

Die Existenz der gewerblichen Quellen selbst wurde aber wie die der agrarischen nur zum Beginn des jeweiligen Staatsrechnungsjahres am 1. April ermittelt.

Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte durften unter dem PrEStG von 1891 also gleichermaßen ihre Geschäftsjahre für die Zwecke der Einkommensbesteuerung als Ermittlungszeiträume beibehalten - unabhängig davon, ob diese Abschnitte aufgrund von Naturereignissen, kaufmännischen Zweckmäßigkeitserwägungen oder einfach aufgrund alten Brauches zustandegekommen waren.

Im Jahre 1906 fand eine Einschränkung nicht nur für Land- und Forstwirte, sondern auch für Gewerbetreibende statt: Die Dreijahres-Durchschnittsregelung wurde auf solche Kaufleute begrenzt, die Handelsbücher i.S. der §§ 38 ff. HGB führten; alle anderen mußten ihre Einnahmen nach dem vorangegangenen Kalenderjahr ermitteln[1]. Insofern wurden Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte weiterhin parallel behandelt.

Dabei blieb es auch im Jahre 1909, als allen nichtbuchführenden Kaufleuten wie den kleineren Landwirten die Wahl zwischen dem vorangegangenen Kalenderjahr oder einem individuellen Wirtschaftsjahr eröffnet wurde[2].

---

1) Gem. § 10 Ziff. 2 und 3 PrEStG i.d.F. des EStÄndG 1906 (entspricht § 9 Ziff. 2 und 3 PrEStG 1906).

2) Durch das EStÄndG v. 26. 5.1909, PrGS 1909, S. 349.

bb) Entwicklung in Deutschland seit 1920

Das EStG 1920 gab nicht nur die Stichtagsermittlung für die 'Quellen' auf; es führte auch für 'Gewerbe und Bergbau' das 'Wirtschafts- (Betriebs-) Jahr' als Ermittlungszeitraum ein,

> "falls der Steuerpflichtige ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschafts- (Betriebs-) Jahr angenommen hat." 1

Ansonsten war das Kalenderjahr maßgeblich. Damit wurde die Gleichbehandlung von Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft fortgesetzt; die Flexibilität für beide Gruppen aber in gleicher Weise gemindert.

Im Jahre 1921 präzisierte man die Voraussetzungen für die Wahl eines Wirtschaftsjahres näher: Sie bezog sich nunmehr auf Gewerbebetriebe (und Land- und Forstwirtschaften),

> "die für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschafts- (Geschäfts-) Jahr regelmäßige Geschäftsabschlüsse machen." 2

Das EStG 1925 brachte schließlich verschiedene Bestimmungen über den Ermittlungszeitraum für die beiden Wirtschaftszweige. Bei Gewerbetreibenden räumte es nur solchen,

> "die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu führen verpflichtet sind, oder, ohne dazu verpflichtet zu sein, Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches tatsächlich führen" 3,

---

1) § 29 Abs. 2 EStG 1920.

2) § 29 Abs. 2 EStG 1920 i.d.F. des EStÄndG v. 24. 3.1921, RGBl. 1921, S. 313.

3) § 10 Abs. 1 lit. b) und c) EStG 1925, dazu E. ZIMMERMANN, Die Bedeutung des Steuerabschnitts ..., aaO, passim.

die Ermittlung nach dem individuellen Wirtschaftsjahr ein; alle übrigen hatten das Kalenderjahr zugrunde zu legen.

Ursprünglich sollte im EStG 1925 ausnahmslos das Kalenderjahr als Ermittlungszeitraum zur Anwendung kommen, um das Besteuerungsverfahren zu vereinheitlichen und damit zu vereinfachen. Den Hauptrechtfertigungsgrund bildete der Umstand, daß 1920 ohnehin mehr als 80 % aller bilanzierenden Gewerbebetriebe auf das Kalenderjahr abschlossen. Nicht nur die Landwirtschaft, sondern auch die gewerbliche Wirtschaft leistete diesem Vorhaben der Reichsregierung aber energischen Widerstand: Gerade bedeutende Branchen, wie die Montan-, Elektrizitäts-, Porzellan- oder Brauindustrie hatten sich aus betrieblichen Gründen stark auf besondere Wirtschaftsjahre eingestellt[1].

Infolgedessen blieb es weitgehend bei der seit 1920 herrschenden Regelung; nur die Bedingungen für eine Wahl des Ermittlungszeitraums hatten sich noch verschärft. Sie entsprachen denen, die das PrEStG 1906 für die Dreijahres-Durchschnittsrechnung verlangt hatte[2].

Das EStG 1934 brachte weder für Gewerbebetrieb noch für Land- und Forstwirtschaft eine Änderung[3]. Im Jahre 1938 knüpfte der Gesetzgeber dann die Optionsmöglichkeit der Gewerbetreibenden für ein individuelles Wirtschaftsjahr an die Eintragung in das Handelsregister an, weil die bisherigen Voraussetzungen - Kaufmannseigenschaft und Buchführungspflicht - sich als im Zweifel

---

1) Vgl. Begr. zum Steuerüberleitungsgesetz 1925, aaO, S. 12. Kritisch zu dem ursprünglichen Gesetzesvorhaben aus ökonomischer Sicht schon Franz HELPENSTEIN: Die Durchbrechung des Grundsatzes der Kongruenz im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz durch Nichtberücksichtigung des Verlustvortrages, ZfhF 22. Jg. (1928), S. 177-191, hier: S. 178 f.

2) Vgl. § 9 Ziff. 3 PrEStG 1906 mit § 10 Abs. 1 lit b) EStG 1925.

3) Vgl. § 2 Abs. 5 EStG 1934; dazu HARDT, aaO, S. 90.

schwer überprüfbare Voraussetzungen erwiesen[1]. Seither hat sich die Lage für Gewerbetreibende nicht mehr geändert[2].

cc) Schlußfolgerungen

Die geschichtliche Entwicklung des gewerblichen Wirtschaftsjahrs zeigt, daß dieses ein im Vergleich zum land- und forstwirtschaftlichen Ermittlungszeitraum 'künstlicheres' Gebilde ist. Das ESt-Recht kann sich hier nicht an für den Gewerbebetrieb allgemein typischen Perioden orientieren[3]. Es muß dem einzelnen Betriebsinhaber eine Wahl offen lassen, wenn es nicht störend in den gewerblichen Betriebsablauf eingreifen soll.

Die Überprüfbarkeit der Ergebnisse möglicherweise von Unternehmen zu Unternehmen verschiedener Ermittlungszeiträume setzt ein nach bestimmten Regeln arbeitendes Rechnungswesen voraus, das bei ins Handelsregister eingetragenen Kaufleuten eher vermutet werden darf als bei den übrigen. Deshalb erscheint die Voraussetzung, die das ESt-Recht seit 1938 an die Erlangung der Wahlfreiheit hinsichtlich des Wirtschaftsjahres für Gewerbetreibende knüpft, sinnvoll.

---

1) Vgl. § 2 Abs. 5 EStG 1934 i.d.F. des EStÄndG v. 1. 2.1938, RGBl. 1938 I S. 99; vgl. dazu HERRMANN/HEUER, Anm. 26 zu § 4 a.

2) § 4 a Abs. 1 Ziff. 2 EStG 1979 entspricht dem vorherigen § 2 Abs. 5 und 6 seit dem EStRefG 1974. Zu technischen Einzelheiten FICHTELMANN, aaO, S. 4511 f.

3) Allerdings verweist Heinrich Wilhelm KRUSE: Zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum, FR 17. (44.) Jg. (1962), S. 97-99, hier: S. 98, darauf, daß die Wahl des gewerblichen Wirtschaftsjahrs "durch den jahreszeitlichen und saisonmäßigen Ablauf des Wirtschaftsgeschehens bestimmt wird", wodurch branchenübliche Zeiträume entstanden seien.

Dank des objektiv nachprüfbaren Kriteriums der Eintragung in das Handelsregister entfällt in vielen Fällen die Notwendigkeit einer genauen Abgrenzung des Gewerbebetriebs von den anderen Ausprägungen est-pflichtiger Betätigung, die im Zusammenhang mit Land- und Forstwirtschaft noch ganz entscheidend für die Anwendung des richtigen Wirtschaftsjahres war: Hat jemand eine Firma eintragen lassen, kann er für sie grundsätzlich einen beliebigen Zwölfmonatszeitraum als Wirtschaftsjahr wählen[1].

Erst, wenn eine Eintragung in das Handelsregister fehlt, taucht das Abgrenzungsproblem zwischen Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft auf: Handelt es sich um ersteren, muß das Kalenderjahr als Ermittlungszeitraum zum Zuge kommen; liegt eine Land- und Forstwirtschaft vor, kann ein anderer Abschnitt zu verwenden sein[2]. Deshalb soll gezeigt werden, welche Rolle der zeitliche Rahmen der Ermittlungen bei der Qualifikation einer Tätigkeit als Gewerbebetrieb spielt.

---

1) Die Kaufmannseigenschaft kraft Eintragung gem. § 5 HGB wirkt sich so auf die est-rechtliche Behandlung aus - vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 26 zu § 4 a.

2) Handelt es sich aber um eine Land- und Forstwirtschaft, für die Bücher geführt werden und betreibt ihr Inhaber gleichzeitig ein Gewerbe mit Buchführung, so darf das land- und forstwirtschaftliche Wirtschaftsjahr auch als gewerblicher Ermittlungszeitraum Verwendung finden - selbst wenn die Firma nicht ins Handelsregister eingetragen ist. So gem. § 4 a Abs. 1 Ziff. 3 Satz 2 EStG; dazu HERRMANN/HEUER, Anm. 63 zu § 4 a.

(2) Bedeutung der Zeit für die Ermittlung von Gewerbebetrieb

aa) Rechtsprechung

Die Bedeutung der Zeit für die Ermittlung von Gewerbebetrieb soll - analog zur Behandlung des Problems bei Land- und Forstwirtschaft - an dem zeitlichen Umfang verdeutlicht werden, den die Sachverhaltsprüfung für einen einzigen Ermittlungszeitraum in der Rechtsprechung annimmt.

Zu dieser Frage äußert sich der BFH ausdrücklich im Falle einer Brennerei, bei der zweifelhaft ist, ob sie sich vom landwirtschaftlichen Nebenbetrieb zum Gewerbe gewandelt hat:

> "Ein Rohstoffzukauf führt aber regelmäßig nur dann zu einer Änderung der Wesensart des Betriebes, zu einer Aufhebung der dienenden Bestimmung des Nebenbetriebes und zu einer selbständigen Erwerbsquelle, wenn er dauernd und nachhaltig das betriebsnotwendige Maß überschreitet. ... Die Vorinstanzen haben in dieser Beziehung einen Zeitraum von vier Wirtschaftsjahren zugrunde gelegt. Dieser kann als ausreichend angesehen werden." [1]

Daß es im Wesen des Merkmals der Nachhaltigkeit liegt, nur über die Betrachtung eines längeren Zeitraums hinweg erkennbar zu werden, unterstreicht das Gericht im Falle einer Blumengärtnerei, die infolge dauernden Warenzukaufs zum Gewerbebetrieb erklärt wird[2].

---

1) Urt. v. 7. 3.1957, BFHE 64, 441/451. Ähnlich Urt. v. 15.11. 1956, BFHE 64, 95 ff., wo der Strukturwandel einer Binnenfischerei von Landwirtschafts- zu Gewerbebetrieb anhand eines Vergleichs von Eigenfang und Zukauf für fünf Jahre untersucht wird.

2) Vgl. BFH Urt. v. 5. 11.1974, BFHE 113, 522/525.

Nicht nur auf das Kriterium der Nachhaltigkeit ist eine weitere Aussage des BFH in einer anderen Entscheidung bezogen:

> "Die Frage, ob der Erwerb, die Bebauung und die Veräußerung von Grundstücken eine gewerbliche Tätigkeit darstellt oder nicht, kann in der Regel nur dann richtig beurteilt werden, wenn die gesamten Umstände, insbesondere das Verhalten des Steuerpflichtigen innerhalb eines gewissen Zeitraums zusammenfassend gewürdigt werden." 1

Der "gewisse Zeitraum" beträgt hier fünf Jahre[2]. Allgemeine Anhaltspunkte für die zeitliche Erstreckung der Ermittlung werden aber auch in diesem Fall nicht genannt.

Recht deutlich arbeitet das Gericht in einem weiteren Urteil heraus, daß ein Unterschied zu machen ist zwischen dem Zeitraum, für den ein Sachverhalt ermittelt wird, und zwischen der Spanne, die zu diesem Zweck betrachtet wird[3]:

> "Die Entscheidung der Frage, ob ein bisher freiberuflich Tätiger Gewerbetreibender wird, ist nicht auf die möglicherweise besonders gelagerten Umstände eines einzelnen Erhebungszeitraums abzustellen, sondern es ist zu prüfen, ob die allgemeine Tendenz zur Entwicklung eines Gewerbebetriebs hingeht." 4

---

1) Urt. v. 7. 9.1965, BFHE 83, 495/498 (Hervorh. v. Verf.).

2) Es ging um die ESt für den VZ 1953; berücksichtigt wurden anläßlich einer Betriebsprüfung im Jahre 1957 Grundstücksgeschäfte von 1952 bis 1956.

3) Im Urteil ist vom "Erhebungszeitraum" (also dem VZ des GewSt-Rechts) die Rede, weil sowohl est- wie gewst-liche Fragen zur Entscheidung anstanden.

4) Urt. v. 24. 7.1969, BFHE 97, 159 (Hervorh. v. Verf.).

Dabei

> "hätte zunächst (geprüft werden) ... müssen, ob nach dem im Jahre ... selbst vorliegenden Sachverhalt an sich die Voraussetzungen einer gewerblichen Betätigung gegeben waren, und sodann, ob sich dieser Sachverhalt, angesichts der vor und (oder) nach dem Erhebungszeitraum ... vorliegenden Tatsachen als besonders gelagert darstellte." 1

bb) Kritische Würdigung

Betrachtet man das Gesamtbild, wie es sich aus den einzelnen Äußerungen zusammensetzt, so wird ein Ergebnis weiter erhärtet, das bei der Untersuchung von Land- und Forstwirtschaft erstmals zu Tage getreten war: Die Ermittlungen hinsichtlich des in einem bestimmten Abschnitt verwirklichten Sachverhalts können ohne weiteres über den Ermittlungszeitraum selbst hinausgreifen.

Während bei Land- und Forstwirtschaft in der Rechtsprechung noch grundsätzliche Gesichtspunkte zur Länge des Betrachtungszeitraums genannt werden, geschieht das bei Gewerbebetrieb nicht. Insofern ist es zumindest irreführend, wenn der BFH in ständiger Rechtsprechung erklärt, daß

---

1) Urt. v. 24. 7.1969, BFHE 97, 159/160.
Auch für die Prüfung der Angemessenheit einer Gewinnverteilung stellt das Gericht nicht auf einen einzigen, möglicherweise täuschenden Zwölfmonatszeitraum ab, sondern betont, "daß immer ein längerer Zeitraum zugrundegelegt ... werden muß" - so Urt. v. 15.11.1967, BFHE 90, 399/411 (Hervorh. i. Orig.).

> "nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung die Besteuerungsgrundlagen für jedes Jahr selbständig festzustellen und zu prüfen" 1

seien und wenn er den Begriff der 'Besteuerungsgrundlagen' dabei nicht nur auf die Bemessungsgrundlage der ESt bezieht.

WÖHE nimmt aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht einen ähnlichen Standpunkt wie der BFH ein:

> "Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer ist das Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalender- bzw. Wirtschaftsjahres ... bezogen hat. Es gilt also der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung, der generell besagt, daß alle Vorgänge, die außerhalb des jeweiligen Besteuerungszeitraumes liegen, ohne Bedeutung sind." 2

Ferner meint MITTELBACH recht allgemein:

> "Soweit der Gesetzgeber den Verhältnissen anderer Steuerabschnitte Bedeutung beimessen will, hat er sie zu besonderen Tatbeständen erklärt." 3

---

1) Urt. v. 20.10.1976, BFHE 104, 154/157. Vgl. ferner etwa Urt. v. 7. 2.1969, BFHE 95, 41; Urt. v. 19.10.1972, BFHE 107, 323/327. Gl. A. SCHICK, aaO, S. 12.

2) WÖHE, aaO, S. 75 (Hervorh. i. Orig.).

3) Rolf MITTELBACH: Bilanzidentität und Abschnittsbesteuerung, DStR 1. Jg. (1962/63), S. 262-268, hier: S. 262 f.

Das nach den bisher gefundenen Ergebnissen Richtige trifft demgegenüber eher schon BECKER. Ihm zufolge

> "ist zu beachten, daß die Einkommensteuer zwar die Ergebnisse der einzelnen Kalender- oder Wirtschaftsjahre treffen will, aber doch nur als Glieder einer Kette; die Einkommensteuer ist eine laufende Steuer. Das führt zu Folgerungen. Es schließt aus, jedes einzelne Jahr (Kalenderjahr, Wirtschaftsjahr) losgelöst aus allen Zusammenhängen für sich zu behandeln ..." 1

In der Tat zeigt sich der Charakter einer Erwerbstätigkeit nicht unbedingt innerhalb eines Zeitraums von nur zwölf Monaten, was die zitierten Entscheidungen ja auch berücksichtigen.

Bei der Betrachtung der Land- und Forstwirtschaft hatte sich noch ein weiteres Ergebnis abgezeichnet, nämlich die Erkenntnis, daß der jeweilige Ermittlungszeitraum an einen ganz bestimmten Betrieb gebunden ist und nicht an eine der est-pflichtigen Betätigungsformen als solche. Allerdings kam auch der Person des Steuersubjekts eine gewisse Bedeutung zu. Daß diese doppelte Abhängigkeit - einmal vom Betrieb, einmal vom Betriebsinhaber - zu einem Widerstreit führen kann, tritt bei Gewerbebetrieben besonders plastisch hervor, wie nun belegt werden soll.

---

1) BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, aaO, S. 40 (Hervorh. i. Orig.), mit Belegen aus der Rechtsprechung des RFH. Vgl. ferner ebenda, S. 69 ff. Dazu Eberhard LITTMANN: Grenzen der Abschnittsbesteuerung bei der Einkommensteuer, RWP Ordner 14 Steuer-R D, ESt II B 55, S. 11-26. Nach Wolfgang WALDNER: Bilanzidentität und Abschnittsbesteuerung, DStR 1. Jg. (1962/63), S. 229-234, hier: S. 233, hat niemand den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung im ESt-Recht sorgfältiger untersucht als BECKER.

(3) Rumpfwirtschaftsjahre

aa) Anlaß: Betriebsgründung/-erwerb, Betriebsaufgabe/-verkauf und Umstellung des Wirtschaftsjahrs

Für Gewerbebetriebe nennt die EStDV ausdrücklich die Anlässe zur Verkürzung des Wirtschaftsjahres, m.a.W.: zur Bildung von Rumpfwirtschaftsjahren von weniger als zwölf Monaten. Es sind dies Eröffnung oder Erwerb sowie Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebs[1]. Darüber hinaus bedingt die Wahlfreiheit bei in das Handelsregister eingetragenen Firmen einen weiteren Anlaß, den es für Land- und Forstwirte nicht gibt: Den Entschluß des Steuerpflichtigen, von dem bisherigen Wirtschaftsjahr auf ein anderes überzugehen[2]. Eine solche Umstellung führt immer zu einem Rumpfwirtschaftjahr. Das ist bei den ersten vier Ursachen nicht zwangsläufig:

Bei nicht eingetragenen Gewerbebetrieben entsteht (mindestens) ein Rumpfwirtschaftsjahr dann, wenn Eröffnung/Erwerb oder Aufgabe/Veräußerung nicht mit dem Kalenderjahreswechsel zusammenfallen.

Bei eingetragenen Gewerbebetrieben entsteht (mindestens) ein Rumpfwirtschaftsjahr dann, wenn Erwerb/Eröffnung nicht zu dem Tag erfolgen, zu dem der Steuerpflichtige auch sein Wirtschaftsjahr beginnen will, oder wenn Aufgabe/Veräußerung nicht zum Ende des einmal gewählten Wirtschaftsjahres erfolgen.

---

1) Gem. § 8 b Ziff. 1 EStDV 1979 (insoweit auch sinngemäß auf Land- und Forstwirtschaft angewandt). Vgl. dazu den Widerspruch zwischen BFH Urt. v. 7. 2.1969, BFHE 95, 158/160: "Da das Rumpfwirtschaftsjahr jedoch nach § 1 EStDV (erg.: entspricht § 8 b EStDV 1979. D. Verf.) die Ausnahme ist, darf es nur in den im § 1 EStDV genannten Fällen gebildet werden ..." und zwischen BFH Urt. v. 17. 7.1974, BFHE 113, 112/114, wonach die Aufzählung in § 1 EStDV nicht abschließend sein soll.

2) Gem. § 8 b Ziff. 2 EStDV 1979.

Für die Bildung von land- und forstwirtschaftlichen Rumpfwirtschaftsjahren stand die Problematik des Strukturwandels vom Gewerbebetrieb hin zur Agrarwirtschaft im Vordergrund. Die umgekehrte Entwicklung hat für gewerbliche Rumpfwirtschaftsjahre so gut wie keinen Erklärungswert. Im Gegensatz zu Land- und Forstwirtschaft kommt es aber bei Gewerbebetrieben sehr häufig vor, daß ein Steuerpflichtiger von einem anderen ein Unternehmen erwirbt und gänzlich unverändert fortführt. Von diesem Fall ausgehend, läßt sich insbesondere für ins Handelsregister eingetragene Firmen zeigen, daß der vom BFH aufgestellte Grundsatz, es käme für den Lauf der Ermittlungszeitraums

> "nicht auf die Identität des Betriebsinhabers, sondern die Identität des Unternehmens" [1]

an, nicht ohne weiteres durchzuhalten ist.

bb) Problem: Wechsel des Betriebsinhabers

Der Erwerber eines eingetragenen Gewerbebetriebs darf über das Wirtschaftsjahr frei entscheiden, nach dem er das Unternehmen weiterführen will[2]. Wählt er einen anderen Ermittlungszeitraum als der bisherige Inhaber, so bedeutet dieser Umstand für den BFH keine 'Umstellung' des Wirtschaftsjahres für einen laufenden Betrieb, sondern den Beginn des ersten Wirtschaftsjahres eines neuen Unternehmens. Der Grund liegt für das Gericht darin, daß

---

1) Urt. v. 18. 2.1971, BFHE 102, 49/56 (zu Land- und Forstwirtschaft).

2) Gem. § 8 b Ziff. 1 , 1. Alternative EStDV 1979. Vgl. dazu LADEMANN/SOFFING/BROCKHOFF, Anm. 7 zu § 2 (S. 16); FICHTELMANN, aaO, S. 4511.

> "das bisher gewählte Wirtschaftsjahr in keiner rechtlich erheblichen Weise sein (d.h. des neuen Inhabers. D. Verf.) Wirtschaftsjahr" 1

gewesen sei. Die Unterbrechung des Ermittlungszeitraums wird in solchen Fällen ausschließlich mit einem Wechsel in der Person des Gewerbetreibenden begründet.

Diese Handhabung wirft im Blick auf Sinn und Zweck der Vorschriften zum Ermittlungszeitraum, wie der BFH selbst sie an anderer Stelle deutet, Probleme auf:

> "... so ergibt sich, daß das Wirtschaftsjahr bei einem Gewerbetreibenden auf den Gewerbebetrieb (das Unternehmen) bezogen ist, aus dem die ... der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte fließen. Das Wirtschaftsjahr ist nur für die Ermittlung der Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb maßgebend.
> ...
> Es ist der Zeitraum, auf den das Unternehmen durch den Gewerbetreibenden eingestellt worden ist und nach dessen Ergebnis der Erfolg des Betriebes beurteilt wird ...
> Es hat nur Bedeutung für die Einkunftsquelle, nicht aber für die Person des Gewerbetreibenden."[2]

Um schlüssig zu rechtfertigen, daß die Wahl des erwerbenden Steuerpflichtigen keine Umstellung des Wirtschaftsjahres bedeutet, die an zusätzliche Voraussetzungen geknüpft ist[3], ist es danach erforderlich, einen Gewerbebetrieb dann als nicht mehr identisch mit dem vorherigen Unternehmen zu betrachten,

---

1) Urt. v. 11.10.1966, BFHE 87, 153/156 (betr. die Übernahme eines ins Handelsregister eingetragenen, väterlichen Geschäfts durch den Sohn - Hervorh. i. Orig.).

2) Urt. v. 19. 8. 1969, BFHE 97, 112/115 (Hervorh. v. Verf.).

3) Nämlich gem. § 4a Abs. 1 Ziff. 2 Satz 2 EStG an das "Einvernehmen mit dem Finanzamt"; vgl. zu den Gründen Abschn. II. E) 2.b) (3) dieser Arbeit.

wenn sich nichts als die Person des Besitzers geändert hat. Diese Annahme vermochte schon bei Land- und Forstwirtschaft kaum zu überzeugen. Sie tut es bei Gewerbebetrieb noch weniger, wie in der Rechtsprechung an anderer Stelle auch zum Ausdruck kommt:

Der BFH geht keineswegs immer davon aus, daß ein Wechsel in der Inhaberschaft eines Gewerbebetriebs zur Betriebsaufgabe und Neueröffnung führt. 'Inhaber' können auch mehrere Personen gemeinsam sein. In solchen Fällen der sogenannten 'Mitunternehmerschaft' scheint das Gericht die Ansicht zu vertreten, daß eine bloß teilweise Änderung der personellen Identität die Identität des Unternehmens nicht berühre.

Etwa stellt die Tatsache, daß ein einzelnes ESt-Subjekt an seinem Gewerbebetrieb weitere natürliche Personen beteiligt, für den BFH die kontinuierliche Fortführung ein und desselben Unternehmens dar[1]. Ein Abgang vom ursprünglich einmal vom Einzelinhaber gewählten Wirtschaftsjahr bedeutet dann eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs, die wegen der noch zu erörternden Belastungseffekte das 'Einvernehmen mit dem Finanzamt' voraussetzen kann[2]. Die hinzutretenden ESt-Subjekte genießen demnach nicht die Wahlfreiheit hinsichtlich des Ermitt-

---

1) Vgl. Urt. v. 19. 8.1969, BFHE 97, 112 ff. In diesem Fall erfolgte die Aufnahme weiterer Personen im Rahmen einer KG, wobei sogar ein KSt-Subjekt hinzutrat, weil als Komplementär der KG eine GmbH gegründet wurde, deren Gesellschafter identisch mit den Kommanditisten der KG waren - nämlich der ursprüngliche Inhaber, seine Ehefrau und zwei Söhne. Einfacher Urt. v. 3. 8.1967, BFHE 90, 14 ff., wo nur eine natürliche Person mit dem ursprünglichen Betreiber eine OHG bildete.

2) Vgl. zu § 4 a Abs. 1 Ziff. 2 Satz 2 EStG KRUSE, Zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs ..., aaO, passim.

lungszeitraums, die sie hätten, wenn der Gewerbebetrieb vom ursprünglichen Inhaber erworben und jener ausgeschieden wäre - und das, obwohl der Betrieb in beiderlei Fällen keine äußeren Anzeichen einer Änderung aufzuweisen braucht.

Umgekehrt soll, folgt man dem BFH, auch das Ausscheiden einer natürlichen Person aus dem mit einer weiteren geführten Gewerbebetrieb die Identität des Unternehmens nicht beeinflussen[1].

Der BFH sieht sich zu dieser Rechtsprechung in erster Linie aus Gründen der Verfahrensökonomie veranlaßt[2]. Das hindert ihn jedoch nicht, in Einzelfällen davon abweichende Entscheidungen zu treffen. So übt das Gericht in einem Fall, in dem von zwei OHG-Gesellschaftern einer ausgeschieden war, keine Kritik daran, daß deswegen ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet wurde[3]. Noch deutlicher stellt es in einem weiteren Urteil fest:

> "Scheidet ein Gesellschafter - wie hier durch Tod - aus der Gesellschaft aus und wird die Gesellschaft von den verbleibenden Gesellschaftern - einschließlich der Erben des ausgeschie-

---

1) Vgl. Urt. v. 18. 3.1964, BFHE 79, 197/202 (betr. ein von zwei Steuerpflichtigen in Form einer OHG betriebenes Elektrogeschäft. Der BFH rechtfertigte diese Entscheidung mit der 'Bilanzbündeltheorie', wonach die Gesellschafter jeweils als Betreiber eines eigenen Unternehmens galten. Er nimmt aber auch nach Modifikation der Bilanzbündeltheorie durch die 'Gesamthandsvorstellung' dieselbe Haltung ein; vgl. Urt. v. 14. 9.1978, BFHE 126, 262/265.)

2) Vgl. ebenda, 266 f. - Ansonsten müßte bei jedem Gesellschafterwechsel eine einheitliche Gewinnfeststellung gem. § 180 Abs. 1 Ziff. 2 lit. a) AO erfolgen.

3) Vgl. Urt. v. 13.12.1962, HFR 1963, Nr. 333 (S. 348 ff.) - Nicht in BFHE abgedruckt. -

> denen Gesellschafters oder ohne sie - fortgeführt, so ist auf den Todestag ein Rumpfwirtschaftsjahr zu bilden ..."[1]

Gleichzeitig verweist das Gericht,

> "soweit die Notwendigkeit der Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahrs in Frage gestellt wird" 2,

auf die Möglichkeit, den Gewinnanteil des verstorbenen Gesellschafters durch Schätzung zu ermitteln.

In den beiden zuletzt zitierten Entscheidungen kam es schließlich nicht auf die Länge des Ermittlungszeitraums an. Deshalb ist der Widerspruch zu der weit größeren Zahl der zuvor wiedergegebenen, entgegengesetzten Urteile bislang ungeklärt[3].

cc) Kritische Würdigung

Der Eindruck einer fehlenden Geradlinigkeit der Rechtsprechung, wie er für Land- und Forstwirtschaft hinsichtlich der Behandlung von Rumpfwirtschaftsjahren bei Strukturwandel bereits

---

1) Urt. v. 16. 9.1970, BFHE 100, 81/82 f.

2) Ebenda, 83.

3) Die Anrufung des Großen Senats gem. § 11 FGO wird im Urt. v. 14. 9.1978, BFHE 126, 262/265, ausdrücklich für entbehrlich erklärt, obwohl der dort entscheidende IV. Senat seine Abweichung vom I. Senat klar erkennt. HERRMANN/HEUER, Anm. 43 zu § 4a glauben, eine Entwicklung dahingehend feststellen zu können, daß ein Gesellschafterwechsel in jüngerer Zeit zur Unterbrechung des Wirtschaftsjahres führe. Diese Ansicht bestätigt die vorliegende Untersuchung nicht.

entstanden war, wird beim Gewerbebetrieb und der dort stattfindenden Würdigung von Inhaberwechseln noch verstärkt.

Ein an sich kontinuierlich arbeitender Gewerbebetrieb gilt in der Rechtsprechung dann als aufgegeben und ein neuer als eröffnet, wenn die Identität des Inhabers, der auch mehrere ESt-Subjekte umfassen kann, vollständig wechselt[1].

Keine Unterbrechung des Gewerbebetriebs und infolgedessen keine Unterbrechung des Wirtschaftsjahrs liegt nach der Rechtsprechung dann vor, wenn nur ein Teil der Inhaber wechselt.

Dem Sinn und Zweck des Ermittlungszeitraums als am Charakter der jeweiligen Tätigkeit ausgerichtetem ESt-Abschnitt wird aber nur eine Betrachtungsweise gerecht, die Ereignisse auf der Stufe des Steuergegenstandes (und nicht des Steuersubjekts) als maßgeblich erachtet.

---

1) Selbst zu dieser Regel findet sich in der Rechtsprechung eine Ausnahme: BFH Urt. v. 22. 8.1968, BFHE 93, 520 ff. stellt fest, daß der Besitzübergang durch Erbschaft keine Neugründung bedeuten soll und das Wirtschaftsjahr demgemäß nur im Einvernehmen mit dem Finanzamt umgestellt werden darf. Die Entscheidung,die vom hier vertretenen Standpunkt begrüßt werden muß, fällt umso mehr aus dem Rahmen, als die vorweggenommene Erbfolge vom BFH ausdrücklich als Neugründung anerkannt ist - vgl. Urt. v. 11.10.1966, BFHE 87, 153/156! Vgl. entsprechend kritisch HERRMANN/HEUER, Anm. 42 zu § 4 a.

d) Ermittlungszeitraum für Selbständige Arbeit

(1) Geschichtliche Entwicklung des Kalenderjahrs zum Regel-Ermittlungszeitraum des Einkommensteuerrechts

Der Begriff der 'Selbständigen Arbeit' hat später Eingang in das ESt-Recht gefunden als der der 'Land- und Forstwirtschaft' und der des 'Gewerbebetriebs'. Während schon das PrEStG 1891 die Quelle 'Handel und Gewerbe' kennt[1] und die 'Land- und Forstwirtschaft' bereits im Jahre 1906 so bezeichnet wird[2], taucht die Selbständige Arbeit nicht vor 1925 in Gestalt der 'Sonstigen selbständigen Berufstätigkeit' als eigene Kategorie im EStG auf[3]. Erst das EStG 1934 verwendet die noch heute gültige Bezeichnung[4].

Diese zögernde Entwicklung erklärt vielleicht, daß eine Einflußnahme von Eigenarten Selbständiger Arbeit auf den Ermittlungszeitraum so gut wie nicht festzustellen ist.

Unter dem PrEStG von 1891 bis 1906 wurden die Formen der Erwerbstätigkeit, die heute als Selbständige Arbeit gelten, im Blick

---

1) Vgl. § 7 Ziff. 3 und § 14 PrEStG 1891.

2) Vgl. § 9 Ziff. 4 PrEStG 1906. Im PrEStG 1891 fiel die Agrarwirtschaft unter die Quelle 'Grundvermögen' i.S. der § 7 Ziff. 2 und § 13. § 13 Abs. 3 erwähnt bereits beiläufig den 'Landwirtschaftsbetrieb'.

3) Vgl. § 6 Abs. 1 Ziff. 3 und § 35 EStG 1925. Das PrEStG 1891 faßte in § 7 Ziff. 4 und § 15 Selbständige und Nichtselbständige Arbeit mit Nebenerwerbs-'Quellen' als 'Gewinn bringende Beschäftigung' zusammen. §§ 5 und 9 EStG 1920 erfaßten Selbständige und Nichtselbständige unter dem lapidaren Begriff 'Arbeit'.

4) Vgl. § 2 Abs. 3 Ziff. 3 und § 18 EStG 1934.

auf den Ermittlungszeitraum wie Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb behandelt: Das Gesetz differenzierte nur nach Quellen mit "feststehenden" und "schwankenden Einnahmen"[1]; da die Ausübung Selbständiger Arbeit typischerweise zu schwankenden wirtschaftlichen Erfolgen führt[2], waren die entsprechenden Einnahmen allesamt nach "dem Durchschnitte der drei der Veranlagung unmittelbar vorangegangenen Jahre"[3] anzusetzen[4].

Allerdings war die durch den Wortlaut des PrEStG 1891 suggerierte Gleichbehandlung der Selbständig Arbeitenden mit Land- und Forstwirten sowie Gewerbetreibenden nicht vollkommen. Während die beiden zuletzt genannten Gruppen den Durchschnitt nämlich nach ihren Wirtschafts- oder Betriebsjahren errechnen durften, hatten Freiberufler sich nach Kalenderjahren zu richten[5].

Dieser Unterschied fand seinen Niederschlag im Gesetzeswortlaut erst 1906, als die Durchschnittsregelung auf buchführende Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende eingeengt und im übrigen das "dem Steuerjahre vorangegangene Kalenderjahr" vorgeschrieben wurde[6].

---

1) Gem. § 10 Abs. 1 PrEStG 1891.

2) Vgl. ENGELS/MITSCHKE/STARKLOFF, aaO, S. 40 f.

3) Gem. § 10 Abs. 1 PrEStG 1891.

4) So schon für das PrEStG 1851 WINIKER, aaO, S. 47. Die Klassensteuer von 1851 eignet sich im übrigen kaum für einen Vergleich mit den EStG'en von 1920 bis 1979.

5) Vgl. BÄRSCH, aaO, S. 7; FUISTING, Kommentar, aaO, Anm. 1.d) zu § 6.

6) Gem. § 9 Ziff. 2-4 PrEStG 1906.

Seit 1906 kennt das ESt-Recht damit einen Regel- und mehrere Ausnahmetatbestände zum Ermittlungszeitraum.

Unter dem EStG 1920 blieb das Kalenderjahr allgemeiner Regel-Ermittlungszeitraum[1]; Ausnahmen gab es lediglich für Land- und Forstwirte sowie Gewerbetreibende unter den bereits geschilderten Bedingungen. Im Prinzip ist seither keine Änderung mehr eingetreten: Der Ermittlungszeitraum für alle Erwerbstätigkeiten außer Agrar- und Gewerbebetrieben entspricht dem Kalenderjahr[2].

(2) Fehlen von Rumpf-Ermittlungszeiträumen

Der Regel-Ermittlungszeitraum verkürzt sich nur, wenn

> "die unbeschränkte oder beschränkte Einkommensteuerpflicht nicht jeweils während eines ganzen Kalenderjahres" 3

bestanden hat - also nur in den Fällen, die auf der Stufe des est-rechtlichen Anwendungstatbestandes und des Steuersubjekts bereits untersucht wurden.

Anders als die besonderen land- und forstwirtschaftlichen und gewerblichen Wirtschaftsjahre hängt der allgemeine Ermittlungs-

---

1) Gem. § 29 Abs. 1 EStG 1920.

2) Vgl. § 2 Abs. 1 EStG 1934 und § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG seit dem EStRefG 1974; zu einem anderen Formulierungsvorschlag BUNDESMINISTER DER FINANZEN (Hrsg.), Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, aaO, S. 54 und 56.

3) § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG 1979; dazu JAKOB, aaO, S. 102.

zeitraum in seiner Länge demnach nicht von der Dauer einer konkreten Beschäftigung ab; zu Rumpfabschnitten kann es hier nicht kommen. Das Kalenderjahr als ganzes wird schon dann zur Ermittlungsperiode, wenn nur irgendwann während seines Verlaufs die entsprechende Erwerbstätigkeit ausgeübt wird.

Nun mag die Fixierung auf das Kalenderjahr durchaus akpzeptabel sein, weil sich kein geeigneterer Zwölfmonatszeitraum anbietet. Bedenken sind aber auf jeden Fall dagegen angezeigt, daß diese Spanne im Vergleich zum Wirtschaftsjahr bei Land- und Forstwirtschaft sowie Gewerbebetrieb inflexibel bleibt. Es mutet willkürlich an, daß ein Steuerpflichtiger, der in einem Kalenderjahr den einen Gewerbebetrieb einstellt und sofort darauf einen anderen eröffnet, zwei Rumpf-Wirtschaftsjahre geltend machen darf, während etwa ein selbständiger Rechtsanwalt, der seine Praxis aufgibt, um als freier Journalist tätig zu sein, das Kalenderjahr als durchgehenden Ermittlungszeitraum verwenden muß[1].

Bei Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb war die Bedeutung des Zeitfaktors für die Einstufung einer Aktivität in die eine oder andere Kategorie erörtert worden. Zur Selbständigen Arbeit mag der Hinweis genügen, daß für ihr Vorliegen geringere zeitliche Anforderungen ausreichen. Auch eine nur vorübergehende, nicht nachhaltige Tätigkeit wird als freiberuflich angesehen, wenn andere Merkmale erfüllt sind[2].

---

1) Dies gilt umso mehr angesichts der mit Rumpfwirtschaftsjahren erzielbaren Steuerpausen; vgl. Abschn. II. E) 2.b) (3).

2) Vgl. BFH Urt. v. 24. 4.1980, BFHE 130, 504/508 (betr. § 18 Abs. 2 EStG). Zu den Voraussetzungen Selbständiger Arbeit im übrigen BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 57 f.

e) Ermittlungszeitraum für Nichtselbständige Arbeit

(1) Geschichtliche Entwicklung

Den Begriff der 'Nichtselbständigen Arbeit' kennt das EStG erst seit 1925[1]. Im PrEStG 1891 war diese Form der Erwerbstätigkeit mit der Selbständigen Arbeit und einigen Nebenerwerbs-'Quellen' unter der Bezeichnung 'Gewinn bringende Beschäftigung' zusammengefaßt; im EStG 1920 nur noch mit der Selbständigen Arbeit unter der Kategorie 'Arbeit'[2].

Trotz dieser Zusammenfassung unterschied das PrEStG 1891 den Ermittlungszeitraum für nichtselbständig Tätige von dem für Freiberufler[3].

> "Arbeiter, Dienstboten und Gewerbegehilfen,
> ... Militärpersonen und Beamte jeder Art" 4,

die das Gesetz beispielhaft für die erste Gruppe aufzählte, galten nämlich durchweg als Bezieher feststehender Einnahmen, für

---

1) In § 6 Abs. 1 Ziff. 4 und § 36 EStG 1925.

2) Vgl. die Nachweise in Fn. 3 auf S. 195.

3) Hier muß nicht noch einmal näher erläutert werden, daß der Ermittlungszeitraum unter dem PrEStG nur für die Einnahmen aus den 'Quellen' Selbständige bzw. Nichtselbständige Arbeit maßgebend war; das Bestehen dieser Quellen selbst wurde wie das aller anderen auf den Stichtag 1. April ermittelt.

4) § 15 Abs. 1 PrEStG 1891.

die ein beliebiger, vor der Veranlagung abgelaufener Zwölfmonatszeitraum die Ermittlungsperiode bildete[1], während für die Quellen mit schwankenden Einnahmen (zu denen auch die Freien Berufe gezählt wurden), ein Dreijahresdurchschnitt in Ansatz kam.

Ab 1906 ging man auf das jeweils letzte Kalenderjahr über, indem dieser Abschnitt zum Ermittlungszeitraum für alle Einnahmen, abgesehen von den bereits behandelten Ausnahmen, erklärt wurde[2].

Bezüglich des weiteren Fortgangs könnte eigentlich auf die Darstellung bei Selbständiger Arbeit verwiesen werden, wenn sich die ESt auf Nichtselbständige Arbeit zwischen den Jahren 1920 und 1948 als 'Lohnsteuer' nicht verselbständigt hätte. Die damit angesprochene Entwicklung vollzog sich zwar auf der Ebene des Veranlagungsverfahrens. Sie blieb aber, wie sich zeigen wird, nicht ohne Auswirkungen auf den für Nichtselbständige Arbeit tatsächlich verwendeten Ermittlungszeitraum.

(?) Ermittlungszeitraum bei der Lohnsteuer ohne Jahresausgleich

Das EStG 1920 nahm Lohn- und Gehaltsempfänger aus dem allgemeinen Veranlagungsverfahren heraus. Stattdessen verpflichtete es den Arbeitgeber, bei jeder Lohnzahlung 10 % einzubehalten und dafür

---

1) § 10 Abs. 1, 1. Alternative PrEStG 1891 bringt dies im Wortlaut nicht ganz klar zum Ausdruck, wenn er sagt: "Feststehende Einnahmen sind nach ihrem Betrage für das Steuerjahr zu berechnen." (Hervorh. v. Verf.) Da das Steuerjahr aber bei der Veranlagung gerade erst anlief, griff man zwangsläufig auf einen vergangenen Zwölfmonatszeitraum zurück. Das war insofern nicht ganz abwegig, als die Einnahmen ja als "feststehend", also konstant galten. Vgl. BÄRSCH, aaO, S. 7 f.

2) Gem. § 9 Ziff. 2 PrEStG 1906.

Steuermarken auf die Steuerkarte des Beschäftigten zu kleben[1]. Die ursprünglich mit diesem 'Quellenabzugsverfahren' verfolgte Absicht bestand darin, daß der Arbeitnehmer die Marken bei der nächsten fälligen Jahressteuerzahlung wie bares Geld gleichsam als Vorauszahlung auf die Gesamtsteuerschuld sollte vorweisen können[2]. Der Gesetzgeber nahm an,

> "die große Masse der Arbeitnehmer (sei) nun aber nicht einmal in der Lage und gewillt, die auf ihr jeweils bezogenes Einkommen entfallende Steuer zurückzulegen." 3

Wegen der Tarifprogression konnte es eher zu Nachzahlungen durch den Steuerpflichtigen als zu Erstattungen an ihn kommen.

Der Jahresausgleich wurde aus Vereinfachungsgründen bereits 1921 weitgehend abgeschafft[4]. Das EStG 1925 setzte dann an die Stelle des Quellenabzugs nach einem proportionalen Satz die Einbehaltung nach progressiv gestaffeltem Tarif. Im Gegenzug gewährte es nach Jahresschluß Erstattungen auf Antrag[5], weil ansonsten erhebliche Belastungsnachteile für die betroffenen Steuerpflichtigen aufgetreten wären[6].

Infolge der desolaten Haushaltslage des Deutschen Reiches sah man sich im Jahre 1931 gezwungen, das Erstattungs-

---

1) Gem. § 45 EStG 1920. Vgl. dazu NEUMARK, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, aaO, S. 252.

2) Vgl. Begr. EStG 1920, aaO, S. 40 und 63.

3) So Begr. EStG 1925, aaO, S. 31.

4) Mit dem Gesetz über die Einkommensteuer vom Arbeitslohne v. 21. 7.1921, RGBl. 1921 I S. 845. Vgl. dazu STRUTZ, Die Einkommensteuer, aaO, S. 225 f.; ferner Begr. EStG 1925, aaO, S. 19 und 32 f.

5) Gem. § 93 EStG 1925.

6) Vgl. näher HENSEL, Steuerrecht, aaO, S. 99.

verfahren ganz zu beseitigen[1]. Das EStG 1934 stellte nur mehr lapidar fest:

> "Beträge, die durch Steuerabzug einbehalten worden sind, werden nicht erstattet." 2

Damit wurden die bei jeder Lohnzahlung einbehaltenen Summen zu endgültigen Steuerleistungen des jeweiligen Arbeitnehmers. Irgendein Bezug auf das Kalenderjahr war nicht mehr gegeben; das Gesetz ging für die seit 1934 so genannte 'Lohnsteuer' in jeder Hinsicht von einem regelmäßig einmonatigen Lohnzahlungszeitraum aus.

Der Monat bildete ab 1934 auch den tatsächlichen Ermittlungszeitraum bei Nichtselbständiger Arbeit[3]. Zu Recht urteilt der BFH deswegen über die Lohnsteuer ohne Jahresausgleich - allerdings nicht mit näherer Begründung - sie sei keine "echte Jahressteuer" gewesen[4]. Sie war in Wirklichkeit eine echte Monatssteuer [5].

---

1) Gem. IV. Teil, Kap. I der 2. Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 5. 6.1931, RGBl. 1931 I S. 279/302. Die Mehreinnahmen sollten den Gemeinden zur Erleichterung ihrer Wohlfahrtslasten infolge der Wirtschaftskrise zugeführt werden.
Vgl. zur Geschichte der Lohnsteuer ausführlich Begr. EStG 1925, aaO, S. 31-35; BUNDESMINISTER DER FINANZEN, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht..., aaO, S. 282-285; ferner BFH Urt. v. 6. 4.1951, BFHE 55, 262/263 ff.

2) § 47 Abs. 3 Satz 2 EStG 1934.

3) Außerdem den wirklichen Veranlagungszeitraum (wegen Fehlens einer formellen Veranlagung am Jahresschluß) sowie den Bemessungszeitraum (denn Steuersatz und Abzugsposten waren auf den Monat als Bezugszeitraum ausgerichtet) - vgl. § 39 Abs. 1; § 41 Abs. 1 EStG 1934.

4) BFH Urt. v. 12. 5.1955, BFHE 61, 39/43 (betr. das Wesen des Lohnsteuerjahresausgleichs).

5) Entsprechendes wäre bei anderen Tätigkeitsformen kaum durchführbar; vgl. nur BFH Urt. v. 23. 9.1980, BFHE 131, 486/489, wonach eine monatliche Ermittlung für einen Gewerbebetrieb nicht sinnvoll vorgenommen werden kann.

Das änderte sich erst nach heftigen Diskussionen im Jahre 1948[1], als das Erstattungsverfahren unter der Bezeichnung 'Lohnsteuerjahres-Ausgleich' wieder eingeführt wurde[2].

Ab 1948 darf man in der Lohnsteuer eine bloße Erhebungsform der ESt sehen[3]. Seither bietet auch der Ermittlungszeitraum für Nichtselbständige Arbeit keine Besonderheiten mehr - er entspricht wieder dem seit 1906 geltenden Regelfall des Kalenderjahres.

Daß der Zeitfaktor - soweit ersichtlich - für die Gerichte keine besondere Rolle bei der Qualifikation einer Tätigkeit als Nichtselbständige Arbeit spielt, verwundert kaum, weil hierfür in der Regel das formalere Kriterium des Bestehens eines Dienstverhältnisses zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber zur Verfügung steht.

---

1) Vgl. dazu BFH Urt. v. 6. 4.1951, BFHE 55, 262/263 f.

2) Gem. § 47 Abs. 3 EStG i.d.F. des Art. I Ziff. 16 des Anhangs zum Gesetz Nr. 64 der Militärregierung v. 22. 6.1948, Amtl. Mitteilungsblatt der Verwaltung für Finanzen 1948, S. 3. Außer dem Lohnsteuer-Jahresausgleich trat an die Stelle der Monatssteuer-Tabelle eine Jahressteuer-Tabelle, aus der Tabellen für kürzere Lohnzahlungszeiträume abzuleiten waren. Daran wird deutlich, daß auch der Bemessungszeitraum wieder einem Jahr entsprach. Der Lohnsteuer-Jahresausgleich ließe sich ohne Belastungsnachteile für Arbeitnehmer gegenüber veranlagten Steuerpflichtigen vermeiden, wenn bei jeder Lohnzahlung die bis dato angefallene Jahressteuer errechnet und als Steuerschuld der Betrag hiervon angesetzt würde, der dem Anteil des letzten Lohns am bisherigen Jahreslohn entspricht. Diese Methode wird in Großbritannien als "Pay-As-You-Earn" ("PAYE") praktiziert. Vgl. zur Gegenüberstellung mit dem deutschen Lohnsteuer-Jahresausgleich ALBERS, Einkommensteuer, aaO, S. 201.

3) So auch BFH Urt. v. 12. 5.1955, BFHE 61, 39/43.

f) Ermittlungszeitraum für die Nebenerwerbstätigkeiten

(1) Geschichtliche Entwicklung

Die est-pflichtigen Nebenerwerbstätigkeiten, m.a.W.: die Überlassung von Kapitalvermögen, die Vermietung und Verpachtung einschließlich des Sonderfalls der Eigennutzung einer Wohnung[1] sowie die Sonstige Nebenerwerbstätigkeit[2], kennt das ESt-Recht in dieser Form seit dem Jahre 1934[3].

Davor hatte der Umfang der Sachverhalte, die außer Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, Selbständiger und Nichtselbständiger Arbeit zu steuerpflichtigem Einkommen sollten führen können, mehrfach gewechselt[4] Diese Änderungen können bei einer Darstellung der geschichtlichen Entwicklung des Ermittlungszeitraums jedoch außer Acht bleiben, weil die Untersuchung bereits erwiesen hat, daß es diesbezügliche Besonderheiten seit dem Jahre 1906 nur für Teile der Land- und Forstwirtschaft und der Gewerbebetriebe gibt.

---

1) Vgl. zu deren Ausnahmecharakter im System der gegenwärtigen ESt BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 16 f.

2) Vgl. zu den Nebenerwerbstätigkeiten insgesamt BAYER, Die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts, aaO, S. 145.

3) Vgl. § 2 Abs. 3 Ziff. 5-7 EStG 1934; seit dem EStRefG 1974: § 2 Abs. 1 Ziff. 5-7 EStG.

4) Dazu nur der Wortlaut der Gesetze:
- § 7 Ziff. 4 PrEStG 1891: aus "Gewinn bringender Beschäftigung, sowie aus Rechten auf periodische Hebungen und Vorteile irgendwelcher Art."
- § 5 EStG 1920: "sonstige Einnahmen ohne Rücksicht darauf, ob es sich um einmalige oder wiederkehrende Einkünfte handelt oder aus welchem rechtlichen oder tatsächlichen Grunde sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind."
- § 6 Abs. 1 Ziff. 7 und 8 EStG 1925: "andere wiederkehrende Bezüge" sowie "sonstige Leistungsgewinne nach Maßgabe der §§ 41, 42."

Ansonsten greift, was am Beispiel der Selbständigen und Nichtselbständigen Arbeit bereits gezeigt wurde, die allgemeine Regel der Ermittlung nach dem letzten abgelaufenen Kalenderjahr.

Das PrEStG vor 1906 machte den Ermittlungszeitraum wie erläutert noch davon abhängig, ob die jeweilige 'Quelle' zu feststehenden oder zu schwankenden Einnahmen führte. Daß diese Unterscheidung schließlich als unzweckmäßig verworfen wurde, lag insbesondere an der Unmöglichkeit, für die verschiedenen Formen der Nebenerwerbstätigkeit zu bestimmen, was noch als feststehende und was schon als schwankende Einnahmen gelten sollte[1].

(2) Zeit als Tatbestandsmerkmal des Spekulationsgeschäfts

Im Bereich der Nebenerwerbstätigkeiten lassen sich keine klaren Aussagen zu den zeitlichen Anforderungen machen, die an einen Sachverhalt gestellt werden müssen, um ihn als Überlassung von Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung oder Sonstige Leistung betrachten zu können.

Es ist lediglich festzustellen, daß das ESt-Recht nach wie vor die Wiederkehr als ein Merkmal der Sonstigen Nebenerwerbstätigkeit erwähnt[2] - ein Relikt der frühen finanzwissenschaftlichen Periodizitätstheorie.

Besondere Beachtung verdient daneben nur noch ein im EStG ausdrücklich benannter Unterfall der Sonstigen Nebenerwerbstätigkeit, das sogenannte 'Spekulationsgeschäft'.

---

1) Vgl. BÄRSCH, aaO, S. 9 (m.w.N.).

2) In § 22 Ziff. 1 Satz 1 EStG 1979.

Es handelt sich beim Spekulationsgeschäft um die einzige Ausprägung est-pflichtiger Betätigung, bei der der Zeitfaktor zum allein maßgeblichen Tatbestandsmerkmal erhoben worden ist. Im Prinzip unterliegen 'private' Veräußerungshandlungen der ESt nicht[1]. Seit dem EStG 1934 wird aber die private Veräußerung von Immobilien (und anderen Wirtschaftsgütern) ohne weiteres als Spekulationsgeschäft besteuert, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Verkauf nicht mehr als zwei Jahre (bei anderen Wirtschaftsgütern: sechs Monate) beträgt[2].

Schon das PrEStG 1891 erfaßte Spekulationsgeschäfte mit Kapitalvermögen[3] und durchbrach an dieser einen Stelle den Grundsatz, nur dauerhafte 'Quellen' zu belasten, weil die Steuerfreiheit von Spekulanten, die allein von ihren oft beträchtlichen Gewinnen lebten, als offensichtlich ungerecht empfunden wurde[4]. Es kannte aber die eben erwähnten Fristen nicht; für die Steuerpflicht kam es bloß auf die Spekulationsabsicht an.

---

1) 'Privat' ist hier im Gegensatz zu 'beruflich' zu verstehen, denn Veräußerungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, des Gewerbebetriebs und der Selbständigen Arbeit sind gem. §§ 14, 16 und 18 Abs. 3 EStG est-pflichtig.

2) Gem. § 23 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a) und b) EStG 1934; seither ohne Änderung.

3) In § 12 Abs. 2 lit. d) PrEStG 1891.

4) Vgl. BÄRSCH,aaO, S. 6 (m.w.N.).

Das EStG 1925 führte eine Zweijahres-(und eine Dreimonats-) Grenze als Anhaltspunkt für die Vermutung eines Spekulationsgeschäfts ein, beließ dem Veräußerer aber die Möglichkeit, diese Vermutung zu widerlegen, indem er glaubhaft machte, einen privaten Verkauf ohne Spekulationsabsicht getätigt zu haben[1].

Eine derartige Möglichkeit gewährt das ESt-Recht seit 1934 nicht mehr[2]. Anschaffung und Veräußerung innerhalb der Frist von zwei Jahren (oder sechs Monaten) sind von da an die einzigen Voraussetzungen der Unterwerfung des Geschäfts unter die ESt, weil man die Spekulationsabsicht als praktisch kaum überprüfbares Merkmal erkannte[3].

Seither stellt der Begriff 'Spekulationsgeschäft' nichts anderes als eine überkommene Bezeichnung dar, durch die jeder zeitlich geraffte An- und Verkauf est-pflichtig wird[4].

---

1) Gem. § 42 Abs. 1 Ziff. 1 und Abs. 2 Ziff. 3 EStG 1925.

2) Entfallen durch § 23 EStG 1934; dazu Begr. EStG 1934, aaO, S. 45.

3) Vgl. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, aaO, Tz. II 97 (S. 83).

4) So auch BFH Urt. v. 21. 3.1969, BFHE 96, 19/23 (betr. die Länge der Spekulationsfrist bei einem zwischenzeitigen Erbfall).

g) Zwischenergebnis

Die Beziehungen zwischen dem Gegenstand der ESt und dem Zeitfaktor stellen sich zusammengefaßt so dar:

- Während Veranlagungs- und Bemessungszeitraum sich als von den Besonderheiten eines Einzelfalles unabhängige Abschnitte erweisen, ist eine Beeinflussung des Ermittlungszeitraums durch Eigenarten der est-pflichtigen Tätigkeiten festzustellen. Dies gilt sowohl hinsichtlich der individuellen Länge als auch hinsichtlich der regulären kalendermäßigen Anordnung.

- Seit der PrESt von 1891 hat eine Entwicklung von ganz individuellen Ermittlungszeiträumen weg zu schematischeren Lösungen hin stattgefunden.

- Seit dem Jahre 1906 kennt das ESt-Recht das Kalenderjahr als allgemeinen Regel-Ermittlungszeitraum. Ausnahmen gab es von Anfang an nur im Bereich der Land- und Forstwirtschaft und des Gewerbebetriebs, wobei sich die Voraussetzungen stetig verschärften.

- Während die Dauer des Regel-Ermittlungszeitraums unabhängig von der Länge der Ausübung der jeweiligen Tätigkeit bleibt, sind die besonderen land- und forstwirtschaftlichen sowie gewerblichen Wirtschaftsjahre in ihrem Lauf bestimmt durch Eröffnung/Erwerb und Aufgabe/Veräußerung eines ganz konkreten Betriebs.

- Bei Land- und Forstwirtschaft hat die Existenz natürlicher Zyklen dazu geführt, für bestimmte Kulturformen eigene, vom Kalenderjahr abweichende Zwölfmonatszeiträume zwingend als Ermittlungsperioden vorzuschreiben. Dabei bemühte der Gesetzgeber sich, die typischen Betriebsabläufe möglichst wenig zu behindern.

- Das gleiche läßt sich im Blick auf Gewerbebetriebe sagen. Weil typische gewerbliche Betriebsabläufe nicht gesetzlich erfaßt werden können, bewahrte das ESt-Recht in diesem Bereich hinsichtlich des Ermittlungszeitraums die größte Flexibilität: Für in das Handelsregister eingetragene Firmen darf der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsjahr beliebig wählen.

- Die Ausnahmen vom Kalenderjahr sind zweckmäßig gestaltet worden. Problematisch erscheint jedoch die unterschiedlich enge Verbindung zwischen der jeweiligen Tätigkeit und dem Ermittlungszeitraum , die Land- und Forstwirten sowie einem Teil der Gewerbetreibenden die Bildung von Rumpfwirtschaftsjahren gestattet, während alle andere Tätigkeitsformen nicht auf diese Weise in den Genuß von Steuerpausen gelangen können.

Alle weiteren Überlegungen gehen von der Annahme aus, daß ein Steuersubjekt den Gegenstand der ESt durch Ausübung der einen oder anderen Form einer Erwerbstätigkeit verwirklicht. Insofern ist im folgenden mit dem 'Steuerpflichtigen' der persönlich und sachlich Steuerpflichtige gemeint. Im Sinne der BAYERschen Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes darf damit der Grundtatbestand der ESt als erfüllt gelten[1], so daß einer Prüfung der Zusammenhänge zwischen dem Zeitfaktor und dem Höhentatbestand der ESt, namentlich ihrer Bemessungsgrundlage, nichts mehr im Wege steht.

---

1) Vgl. BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 8.

## E) Der Zeitfaktor bei der Steuerbemessungsgrundlage

### 1. Einkünfte und Ermittlungszeiträume

#### a) Zum Verhältnis von Einkünften und Einkommen

Weil der Steuergegenstand der ESt rechtlich gesehen in sieben verschiedenen Formen der Erwerbstätigkeit verwirklicht werden kann, tritt auch der daraus stammende und als Maß est-licher Leistungsfähigkeit geltende wirtschaftliche Erfolg zunächst in sieben Kategorien sogenannter 'Einkünfte' auf[1]. Den sieben Tätigkeitsarten stehen demgemäß auf der Stufe der Steuerbemessungsgrundlage unmittelbar sieben - auch vom EStG so bezeichnete - 'Einkunftsarten'[2] gegenüber.

Die Erkenntnis, daß die Höhe der Einkünfte sinnvollerweise nur für denselben Zeitraum ermittelt werden kann, für den auch das Bestehen der sachlichen ESt-Pflicht geprüft wird, hat sich

---

1) Die Bezeichnung findet sich schon in § 7 PrEStG 1891, in dem allerdings bei den einzelnen Quellen von 'Einkommen' die Rede ist - vgl. §§ 12 bis 15. Ähnlich noch §§ 4 bis 11 EStG 1920. Die 'Einkünfte'als Vorstufe zum 'Einkommen' tauchen erstmals durchgängig in den §§ 6, 26 bis 42 EStG 1925 auf.

2) Vgl. zu den Schritten von den 'Einkünften' über die 'Summe der Einkünfte', den 'Gesamtbetrag der Einkünfte' und das 'Einkommen' bis hin zum 'zu versteuernden Einkommen' gem. § 2 Abs. 2 bis 5 EStG 1979: BAYER/BIRTEL/HARTMANN, aaO.
Das EStG 1925 unterteilte die Einkünfte noch in 'Einkommensarten'. Diese Unstimmigkeit ist seit dem EStG 1934 beseitigt, das in § 2 Abs. 1 bis 4 von 'Einkunftsarten' spricht, um deutlich zu machen - so Begr. EStG 1934, aaO, S. 34 -:
"daß 'Einkommen' der Oberbegriff und 'Einkünfte' der Unterbegriff sind. Gibt es aber nur ein Einkommen als Oberbegriff, nicht etwa mehrere ..., so kann es natürlich auch keine Einkommensarten mehr geben." (Hervorh. i. Orig.)

im ESt-Recht, wie gezeigt, spätestens seit dem EStG 1925 durchgesetzt.

Nach welchen Grundsätzen sich im modernen deutschen ESt-Recht bestimmt, wann Einkünfte zu berücksichtigen sind, ist auf der Ebene der Steuerbemessungsgrundlage als erstes zu erörtern. Damit allein kann die zeitliche Umgrenzung des ESt-Maßstabs jedoch keineswegs als abschließend geklärt gelten: Er wird schließlich nicht von den einzelnen Einkünften, sondern von dem Einkommen, oder, um es in der Terminologie des EStG'es auszudrücken, von dem 'zu versteuernden Einkommen'[1] gebildet.

Als zweites sieht man sich infolgedessen auf der Stufe der Steuerbemessungsgrundlage vor die Frage gestellt, wie die verschiedenen Einkunftsarten mit ihren möglicherweise verschiedenen Ermittlungszeiträumen zu einem einheitlichen Einkommen zusammenzufassen sind, das sich dann begriffsnotwendig auch auf nur einen einzigen Zeitraum beziehen kann. Diese Periode trägt, weil sie die Bemessungsgrundlage im eigentlichen Sinne umgrenzt, den Namen 'Bemessungszeitraum'. Ihr Verhältnis zu den Einkunftsermittlungszeiträumen und ihre entscheidende Bedeutung für die Höhe der Steuerbelastung werden im zweiten Schritt auf der Maßstabsebene behandelt.

---

1) Vgl. § 2 Abs. 5 EStG.

b) Überblick über die Verfahren
zur abschnittweisen Einkunftsermittlung

Das ESt-Recht hält im wesentlichen[1] drei verschiedene Methoden der Einkunftsermittlung bereit, die allesamt der Zurechnung zu einem bestimmten Ermittlungszeitraum, m.a.W.: der Periodisierung der Einkünfte dienen.

In diesem Zusammenhang ist vielfach vom 'Grundsatz der Abschnittsbesteuerung' die Rede[2] - ein Prinzip, das jedoch keineswegs eindeutig aufgefaßt werden kann, wie sich noch ergeben wird. Zur genauen Eingrenzung empfiehlt es sich, hier von den 'Abschnittsprinzipien der Einkunftsermittlung' zu sprechen. Ihrer Verwirklichung dienen im einzelnen:

- Die Ermittlung des Gewinns als Überschuß des Betriebsvermögens am Schluß des gerade abgelaufenen Wirtschaftsjahres über das Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Dieses Verfahren gelangt für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und Selbständiger Arbeit zur Anwendung,

---

1) Die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen, wie sie § 13 a EStG für einen Teil der Land- und Forstwirtschaft vorsieht, soll aus der Betrachtung ausgeklammert bleiben, weil sie mit der Feststellung eines Gewinns im ökonomischen Sinne kaum etwas gemein hat und deswegen Periodisierungsprobleme, wie sie bei den anderen Verfahren auftreten, ohne Belang sind. Allerdings relativiert sich die Bedeutung der folgenden Ausführungen zu Land- und Forstwirtschaft dadurch, denn ca. 87 % aller Betriebe ermitteln ihren 'Gewinn' nach Durchschnittsätzen - vgl. D. SCHNEIDER, Steuerbilanzen, aaO, S. 183. Außer Acht bleibt auch die Gewinn-'Ermittlung' durch Schätzung gem. § 162 AO.

2) Vgl. etwa BFH Urt. v. 8. 6.1972, BFHE 106, 305/307 (betr. § 10 d EStG); ferner BUNDESMINISTER DER FINANZEN: Stellungnahme v. 14. 9.1961 zum BFH-Urteil I 136/60 S v. 27. 3.1962, abgedruckt in BFHE 75, 11-13, hier: S. 11; sowie HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 1; Schick, aaO, S. 11 f.; WÖHE, aaO, S. 75.

sofern Bücher geführt werden (müssen)[1].

- Die Ermittlung des Gewinns als Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben eines Wirtschaftsjahres. Diese Rechnungsweise kann für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und Selbständiger Arbeit eingesetzt werden, falls eine Buchführungspflicht nicht besteht und auch tatsächlich keine Bücher geführt werden[2].

- Die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten eines Kalenderjahres. Diese Methode ist für Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit und aus den Nebenerwerbstätigkeiten zu benutzen[3].

Gemeinhin faßt man die den ersten beiden Verfahren unterliegenden Einkünfte als 'Gewinneinkünfte' zusammen, während die dritte Gruppe als die der 'Überschußeinkünfte' bezeichnet wird[4]. Eine solche Gliederung ist für die Behandlung der Zusammenhänge zwischen Einkünften und Ermittlungszeiträumen aber nicht zweckmäßig: Das Instrumentarium, mit dessen Hilfe die Einkünfte bestimmten Abschnitten zugeordnet werden, unterscheidet nämlich die erste Gruppe von den zwei folgenden grundlegend.

---

1) Gem. § 2 Abs. 2 Ziff. 1 i.V.m. §§ 4 Abs. 1 und 5 EStG. Der Vermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG unterscheidet sich in einigen Punkten von dem gem. § 5, so daß ersterer noch genauer als 'unvollständiger' und letzterer als 'vollständiger' zu charakterisieren wäre; vgl. WÖHE, aaO, S. 333-338.

2) Gem. § 2 Abs. 2 Ziff. 1 i.V.m. § 4 Abs. 3 EStG.

3) Gem. § 2 Abs. 2 Ziff. 2 i.V.m. §§ 8 bis 9 a EStG.

4) Vgl. BAYER, Die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts, aaO, S. 197 f. Alle drei Kategorien meinen letztlich nichts anderes als Überschüsse, die im übrigen auch negativ, also Unterschüsse oder Verluste, werden können.

Deshalb sind im folgenden mit 'Gewinneinkünften' im Gegensatz zur üblichen Einteilung ausschließlich die Beträge gemeint, die sich im Wege eines Betriebsvermögensvergleichs ergeben.

c) Das Abschnittsprinzip der Gewinneinkunftsermittlung

(1) Das Realisationsprinzip

aa) Problem der periodengerechten Gewinnermittlung

Eine Gewinnermittlung über Vermögensvergleich wird finanzwissenschaftlichen Forderungen zur Ermittlung der ESt-Bemessungsgrundlage von der Konzeption her am ehesten gerecht, da sie den Reinvermögenszugang einer Periode, wie er in der Finanzwissenschaft überwiegend als Ausdruck est-licher Leistungsfähigkeit akzeptiert ist, als solchen unmittelbar zu Tage treten läßt[1]. Das geschieht bei den beiden Formen der Einnahmeüberschußrechnung nicht. Diese stellen aus ökonomischer Sicht vereinfachte Verfahren dar, die nur deshalb und nur dann zum Zuge kommen, weil es an einem Rechnungswesen fehlt, das zum Vermögensvergleich unabdingbar ist.

Das Hauptinstrument des est-rechtlich vorgesehenen Betriebs-

---

1) Vgl. D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 373; ferner Adolf MOXTER: Steuerliche Gewinn- und Vermögensermittlung, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 203-237, hier: S. 204 f., der betont, daß die Ermittlung des Steuermaßstabs über einen Vermögensvergleich an sich keineswegs die Unterstützung der SCHANZschen Reinvermögenszugangstheorie bedeute. A.A. ANDEL, Einkommensteuer, aaO, S. 336.

vermögensvergleichs bildet die Steuerbilanz[1]. Sie bezieht sich nicht auf die Gewinneinkünfte, die einem Steuerpflichtigen insgesamt zufließen und auch nicht auf je eine der drei Gewinneinkunftsarten, sondern nur auf die Gewinneinkünfte aus je einem einzigen Betrieb, wobei der betriebsspezifische Ermittlungszeitraum als Bezugsperiode dient[2].

Das Problem der Ermittlung des 'richtigen' Periodengewinns durch die Steuerbilanz gilt als

> "das Kernproblem der Gewinnermittlung überhaupt" 3

und wird damit zu einer

> "der zentralsten Fragen des Bilanzsteuerrechts"[4],

wobei die Existenz eines irgendwie 'objektiv wahren' Abschnittgewinns von vornherein auszuschließen ist[5].

---

1) Vgl. SCHMIDLIN, aaO, S. 17. Das EStG kennt den Begriff der 'Steuerbilanz' allerdings nicht. Lediglich § 4 Abs. 2 definiert die 'Bilanz' als 'Vermögensübersicht'. Genauer noch § 60 Abs. 3 Satz 2 EStDV 1979,der die 'Steuerbilanz' als 'eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Vermögensübersicht' umschreibt.

2) Vgl. BFH Urt. v. 18. 2.1971, BFHE 102, 49/55 (betr. eine land- und forstwirtschaftliche Betriebsverlegung).

3) So SCHMIDLIN, aaO, S. 18

4) So GOTTSCHALK, aaO, S. 1.

5) Vgl. statt aller SACHSE, aaO, S. 76.

Das Thema der periodengerechten Gewinnermittlung kann im Rahmen der vorliegenden Untersuchung nicht erschöpfend behandelt werden. Die Darstellung beschränkt sich auf eine Skizze der wichtigsten, mit dem Zeitfaktor zusammenhängenden Bilanzierungsschwierigkeiten.

Demgemäß wird auch nicht auf die allererste Frage eingegangen, die beim Betriebsvermögensvergleich auftaucht und kaum als geklärt gelten darf: Was alles zu den Wirtschaftsgütern zählen soll, die in den Vergleich einzubeziehen sind[1]. Auch die sich daran anschließende Frage, wie ein Wirtschaftsgut im einzelnen zu bewerten ist, bleibt hier ausgeklammert[2].

Es wird vielmehr um die dritte Frage gehen, die darauf abzielt, wann ein Vorgang in der Vermögensübersicht berücksichtigt und damit gewinnwirksam werden soll.

bb) Bedeutung betriebswirtschaftlicher Bilanzierungsregeln

Der BFH äußert sich zu dem Problem, auf welche Weise eine periodengerechte Gewinnermittlung für die Einkommensbesteuerung

---

1) Vgl. D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 375 f., zu der grundsätzlichen Frage, worin zu bilanzierende Wirtschaftsgüter i.S. der § 4 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 und § 5 Abs. 2 EStG überhaupt bestehen können.
Das Problem verschärft sich dadurch, daß ein und dasselbe Wirtschaftsgut sowohl Privat- als auch Betriebsvermögen sein kann, in der est-rechtlichen Steuerbilanz aber nur Betriebsvermögen auftauchen darf; vgl. BAYER, Die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts, aaO, S. 199.

2) Vgl. D. SCHNEIDER, Steuerbilanzen, aaO, S. 114.
Die zahlreichen, mit dem Zeitfaktor zusammenhängenden Bewertungsschwierigkeiten - etwa, ob der historische oder der Wiederbeschaffungspreis anzusetzen ist - gehen über den Bereich der ESt weit hinaus. Das mag ihre Auslassung an dieser Stelle rechtfertigen.

stattfinden soll, nur sehr allgemein, wenn er sagt:

> "Die Gewinnermittlung knüpft seit dem EStG 1934 in stärkerem Maße als in den vorgehenden EStG'en an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung an. ...
> Im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gilt der Grundsatz der zeitraumrichtigen Abgrenzung von Aufwand und Ertrag (periodengerechte Gewinnermittlung). Aus ihm folgt, daß bei der Ermittlung eines Gewinns für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr nur solche Aufwendungen berücksichtigt werden können, die gerade dieses Wirtschaftsjahr betreffen." [1]

Eine klare Antwort auf die eben gestellte Frage wird hiermit nicht gegeben, denn aus dem abstrakten Postulat 'periodengerechter Gewinnermittlung' lassen sich schlechterdings keine eindeutigen zeitlichen Bilanzierungsregeln herleiten[2].

Nun ist diese Forderung auch Kernpunkt der von SCHMALENBACH entwickelten, sogenannten 'dynamischen' Bilanzauffassung[3]. Der BFH betrachtet diesen betriebswirtschaftlichen Ansatz als

---

1) Beschl. v. 7.12.1967, BFHE 91, 93/97 (Hervorh. v. Verf.). Zur Ableitung des Grundsatzes periodengerechter Gewinnermittlung aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung hingegen kritisch GOTTSCHALK, aaO, S. 16-18.

2) Vgl. Dietrich BÖRNER/Norbert KRAWITZ: Steuerbilanzpolitik - Eine entscheidungsorientierte Analyse der Wahlrechte zur steuerlichen Gewinnermittlung - Darstellung, Kontrollfragen, Fallstudien und Musterlösungen, Herne/Berlin 1977, S. 45 (mit Fn. 50).

3) Vgl. Eugen SCHMALENBACH: Dynamische Bilanz, 13. Aufl. Köln/Opladen 1962, insbes. S. 64 ff. - Zur Kritik am Begriff 'Dynamische Bilanz', der auf eine Fehldeutung der Geschichte des Bilanzrechts zurückgehe, vgl. D. SCHNEIDER, Bilanzrechtsprechung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, aaO, S. 1229 f.

eine Hauptgrundlage der Gewinnermittlung im ESt-Recht[1].
So ist auch die folgende Äußerung zu verstehen:

> "Es ist richtig, daß nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts und der dynamischen Bilanzaufassung lediglich die Ausgaben das Jahresergebnis mindern, die wirtschaftlich betrachtet Aufwand dieser Wirtschaftsperiode (Wirtschaftsjahr) darstellen. Die Bilanzierung muß nach wirtschaftlichen, insbesondere auch betriebswirtschaftlichen, Gesichtspunkten stattfinden." 2

Das Gericht übersieht dabei, daß betriebswirtschaftliche Bilanzierungsprinzipien anderen Zielen dienen, als sie mit der Steuerbilanz verfolgt werden: Erstere sollen die Ermittlung eines mit den Ergebnissen anderer Perioden vergleichbaren Gewinns gestatten, mit dessen Hilfe innerbetriebliche Wirtschaftlichkeitskontrollen vorgenommen werden können[3]. Dafür sind Zu- oder Abgänge im Vermögen, m.a.W.: Ertrag und Aufwand, zur Zeit ihrer Verursachung zu verbuchen.

---

1) Als umfassende Übersicht über die Verwendung 'dynamischer' Gesichtspunkte in der Rechtsprechung HERRMANN/HEUER, Anm. 16 n zu § 4. - Daß betriebswirtschaftliche Bilanzierungsgrundsätze den steuerrechtlichen Erfordernissen weitestgehend entsprechen, behauptet auch SCHMIDLIN, aaO, S. 21. Christian RASENACK: Buchführung und Bilanzsteuerrecht - Ein Grundriß, Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1979, S. 104, verweist aber darauf, daß auch die 'statische' Bilanzauffassung den §§ 4 Abs. 1 und 5 EStG entsprechen würde. Für RASENACK stößt die 'dynamische' Bilanzauffassung immer mehr an immanente Grenzen, da sie durch die ausschließliche Orientierung des Gewinnbegriffs an der zeitlichen Zurechnung mangelnde Praktikabilität aufweise; vgl. ebenda, S. 170.

2) Urt. v. 28. 1.1954, BFHE 58, 516/522 (betr. die Aktivierung vorbereitender Organisationsaufwendungen bei einer Weberei - Hervorh. i. Orig.); ferner Urt. v. 13. 8.1957, BFHE 65, 307/309; Urt. v. 14. 1.1960, BFHE 70, 365/368.

3) Vgl. SCHMALENBACH, aaO, S. 53 ff.

Eine in diesem Sinne 'zeitgerechte' Zuordnung einzelner Vorgänge wird über das Realisationsprinzip angestrebt[1].

Demgegenüber soll die Bemessungsgrundlage der ESt eine möglichst zeitnahe Wiedergabe des Zuwachses an Verfügungsmacht über Geld und Güter in einer Periode liefern; solch ein Zuwachs liegt aber erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung (und entsprechend eine Abnahme im Zeitpunkt der Verausgabung) vor[2].

Wenn die Steuerbilanz nichtsdestoweniger nach dem Realisationsprinzip errichtet wird, ist damit von vornherein ein Konflikt angelegt[3].

cc) Grundzüge des Realisationsprinzips

Im Regelfall gilt Gewinn nach dem Realisationsprinzip in dem Moment als entstanden, in dem ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zu-oder abgeht. Zur Illustration sei ein Beispiel Dieter SCHNEI-

---

1) Vgl. Hartmut BIEG: Realisationsprinzip, HwStR 2. Aufl. München/Bonn 1981, S. 1106-1108 (m.w.N.). - D. SCHNEIDER, Realisationsprinzip und Einkommensbegriff, aaO, S. 116, bezeichnet nur das Realisationsprinzip in seiner schärfsten Form (Verursachung und Zu- oder Abfluß) als Wesensmerkmal des Einkommensbegriffs.

2) Vgl. Dieter POHMER: Die betriebswirtschaftliche Problematik der Gewinnrealisation und der Periodenabgrenzung unter dem Gesichtspunkt der Erfolgsbesteuerung, Wpg. 10. Jg. (1957), S. 461-466, 498-501, 523-529 und 551-553, hier: S. 462 und 551.

3) Zu diesem Konflikt GOTTSCHALK, aaO, S. 3 f.; D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 376; ferner BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, aaO, Tz. V 211.
Zum Verhältnis von betriebswirtschaftlichem und steuerrechtlichem Gewinnbegriff LOITLSBERGER, aaO, passim.

DERs aufgegriffen[1]: Gewinn entsteht, sobald eine vom Betrieb hergestellte Ware abgesandt und die entsprechende Rechnung erteilt ist. Gewinn liegt also nicht etwa schon dann vor, wenn ein Auftrag eingeht oder ein Verkaufsabschluß getätigt wird. Auf der anderen Seite tritt er auch nicht erst beim Eingang der Forderung, d.h. beim Zufluß der Einnahme aus dem Geschäft auf[2]. MOXTER erklärt zur Wirkungsweise des Realisationsprinzips:

> "Es wird nicht abgestellt auf die Einnahmen der Periode; die mit den erfaßten Leistungen verknüpften Einnahmen können in Vorperioden liegen (bei Vorauszahlungen) oder in Nachperioden (bei Kreditleistungen). Solche in anderen Perioden liegenden Einnahmen werden 'umperiodisiert' auf die Periode der Leistung." 3

Entsprechendes gilt für die zeitliche Erfassung der Ausgaben, die als 'Aufwand' auf die Periode der Leistung übertragen werden.

Während die Vorwegnahme von Erträgen (nicht aber Einnahmen!) durch das Realisationsprinzip völlig verhindert wird[4], gilt für die Behandlung drohender Verluste eine Ausnahme:

---

1) Vgl. D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 379.

2) Vgl. auch SCHMALENBACH, aaO, S. 76 f.

3) MOXTER, Steuerliche Gewinn- und Vermögensermittlung, aaO, S. 209. Denselben Umstand drückt POHMER, Die betriebswirtschaftliche Problematik der Gewinnrealisation ..., aaO, S. 463, so aus: "... die erfolgswirksamen Zahlungsvorgänge (werden) ohne Rücksicht auf den tatsächlichen Zahlungszeitpunkt periodisiert ... und der Erfolg als Geldwertebestand rechnerisch fingiert ..." (Hervorh. i. Orig.).

4) Die bloße Absicht, ein Wirtschaftsgut später mit Gewinn zu veräußern, genügt nicht für eine erfolgswirksame Bilanzierung. Da Bewertungsprobleme nicht näher erörtert werden sollen, sei hier nur am Rande erwähnt, daß das Realisationsprinzip auch Ertragsantizipationen wegen etwa eingetretener Wertsteigerungen verbietet, indem es als Obergrenze der Bewertung nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten erlaubt; vgl. WÖHE, aaO, S. 407.

Das Realisationsprinzip wird bei Verlusten überlagert durch das Imparitätsprinzip, das eine Vorwegnahme von Aufwand zuläßt oder sogar verlangt.

(2) Vorwegnahme von Aufwand

Das Imparitätsprinzip bewirkt eine Durchbrechung des Realisationsprinzips durch das Niederstwertprinzip bei der Bewertung von Vermögensgegenständen und das Höchstwertprinzip bei der Bewertung von Verbindlichkeiten. Es besagt, daß der Teilwert[1] anstelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Ansatz zu bringen ist, sofern er unter diese Kosten sinkt[2].

In dem Maße, in dem der Teilwert die Anschaffungs- oder Herstellungskosten unterschreitet und eine sogenannte 'Teilwertabschreibung' durchzuführen ist, mindert Aufwand bereits vor dem Zeitpunkt seiner Realisation den Gewinn[3]; die 'Periodengerechtigkeit' des Realisationsprinzips wird kaufmännischer Vorsicht

---

1) Teilwert ist gem. § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Satz 3 EStG "der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt." Sein Ansatz gehört zu den umstrittensten Problemen der steuerlichen Gewinnermittlung überhaupt; vgl. zur Übersicht: HERRMANN/HEUER, Anm. 584 zu § 6.

2) Gem. § 6 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 EStG. Dazu, wann ein Recht und wann eine Pflicht zur Teilwertabschreibung besteht: Ebenda, Anm. 767 zu § 6.

3) Vgl. Dieter SCHNEIDER: Sofortiger Verlustausgleich statt Teilwertabschreibung - ein Problem der Steuerreform, Wpg. 23. Jg. (1970), S. 68-72, hier: S. 69 f.
Neben Teilwertabschreibungen gewähren im ESt-Recht auch Rückstellungen die Möglichkeit einer Aufwandsantizipation; vgl. z. B. BFH Urt. v. 19. 3.1975, BFHE 115, 362 ff. (betr. die handelsrechtlich zulässige Rückstellung für unterlassene Instandhaltung).

geopfert[1]. Eine Beurteilung dieser Ausnahme soll erst dann erfolgen, wenn die Frage der zeitlichen Zuordnung nicht nur für die Gewinn- sondern auch für die Überschußeinkünfte geklärt und somit ein Vergleich möglich ist.

Bevor dies geschieht, sind aber noch zwei weitere, durch den Zeitfaktor bedingte Probleme des Vermögensvergleichs zu erörtern: Der Ansatz von Abschreibungen und die Auswirkung des Prinzips des Bilanzzusammenhangs.

(3) Absetzungen für Abnutzung

Bei der Darstellung des Realisationsprinzips wurde kein Unterschied gemacht zwischen Gegenständen des Anlage- und des Umlaufvermögens. Eine solche Differenzierung erweist sich bei näherem Hinsehen jedoch als notwendig.

Gegenstände des Anlagevermögens zeichnen sich dadurch aus, daß sie dem Betrieb mehrere Wirtschaftsjahre lang dienen. Handelt es sich um abnutzbare Güter, so nimmt ihr Wert bis zum Abgang aus dem Betrieb ständig ab. Die strenge Anwendung des Realisationsprinzips brächte für sie unbefriedigende Ergebnisse: Aufwand entstünde erst beim Ausscheiden des Gegenstands, und zwar regelmäßig in einer Größenordnung, die erhebliche Gewinneinbrüche im betroffenen Wirtschaftsjahr hervorriefe, während die Gewinne in den Vorjahren zwar mittels der Anlage erzielt worden, deren Nutzungen aber erfolgsmäßig unberücksichtigt geblieben wären[2].

---

1) Vgl. SCHMALENBACH, aaO, S. 98 ff.

2) Vgl. zu dieser Konsequenz schon Begr. EStG 1920, aaO, S. 52 ff.

Instrument zur zeitlichen Korrektur dieses Effekts sind die Abschreibungen, oder - in der Terminologie des EStG - die "Absetzungen für Abnutzung"[1]. Sinn und Zweck von Abschreibungen ist es, um die Worte des BFH zu gebrauchen,

> "den Wertverzehr eines Wirtschaftsguts durch eine periodengerechte Aufwandsverteilung zu berücksichtigen." 2

Um zu rechtfertigen, daß jedes Wirtschaftsjahr ein Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd berücksichtigt werden kann, obwohl die Anlage als solche erst am Ende der Nutzungsdauer den Betrieb verläßt, wird die 'Nutzenbündeltheorie' herangezogen. Nach ihr verkörpert jede Leistungsabgabe ein selbständiges Wirtschaftsgut, das aus dem Vermögen ausscheidet und insofern als realisierter Aufwand verbucht werden darf[3]. Die Problematik einer solchen Anschauung äußert sich unübersehbar in den mannigfachen Versuchen, eine ganz bestimmte zeitliche Verteilung von Abschreibungen über die Gesamtnutzungs-

---

1) § 7 EStG. Der Begriff der 'Absetzungen für Abnutzung' taucht bereits in der Begr. EStG 1920, aaO auf (z.B. auf S. 56). § 13 EStG 1920 spricht aber noch von "Abschreibungen". Zur Entwicklung der Abschreibungen in der Betriebswirtschaftslehre und im deutschen Steuerrecht LOITLSBERGER, aaO, S. 164-167.

2) Urt. v. 27. 6.1978, BFHE 125, 528/531 (betr. Absetzungen für Substanzverringerung). Ganz ähnlich (unter Hinweis auf die Ausnahme geringwertiger Wirtschaftsgüter, die sofort den Gewinn in Höhe der gesamten Anschaffungskosten mindern, obwohl auch bei ihnen ein Wertverzehr erst im Laufe der Jahre eintritt) Urt. v. 29.11.1965, BFHE 84, 392/395 f. Einer periodengerechten Aufwands- und Ertragsverbuchung dienen ferner die Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 5 Abs. 3 EStG. Zum Begriff der 'unbestimmten Zeit' in dieser Vorschrift: BFH Urt. v. 17. 7.1980, BFHE 133, 363 ff.

3) Vgl. ablehnend D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 380-383.

dauer eines Wirtschaftsgutes zu begründen[1].

Abschreibungen wären dann entbehrlich, wenn statt vieler Periodengewinne nur ein Totalgewinn für die gesamte Dauer des Bestehens eines Betriebs besteuert würde[2]. Die Aufeinanderfolge von Ermittlungszeiträumen, wie sie sich aus dem Charakter der verschiedenen, est-pflichtigen Tätigkeiten noch mehr oder weniger zwanglos ergeben hatte, bereitet auf der Ebene der Gewinnermittlung erhebliche Schwierigkeiten.

Dieser Eindruck wird sich weiter verstärken, wenn erst die Auswirkungen auf die Höhe der Steuerbelastung mit ins Spiel kommen, die bei der Zurechnung des abschnittweise ermittelten Gewinns auf die gleichfalls periodisierte Bemessungsgrundlage 'Einkommen' auftreten. Noch sind aber die bloßen Ermittlungsprobleme zeitlicher Art beim Vermögensvergleich nicht erschöpft.

(4) Das Prinzip des Bilanzzusammenhangs

aa) Betriebswirtschaftliche Grundzüge

Der est-rechtliche Betriebsvermögensvergleich ist nach dem Wortlaut des Gesetzes

> "zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs"[3]

vorzunehmen.

---

1) Vgl. z. B. Horst ALBACH: Die degressive Abschreibung - Ist die degressive Abschreibung eine nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen notwendige Abschreibung?, Wiesbaden 1967, passim.

2) Vgl. GOTTSCHALK, aaO, S. 1 f.

3) § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (seit 1934 unverändert).

MITTELBACH versteht diese Vorschrift folgendermaßen:

> "Der Gesetzgeber hat dadurch das Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zum Tatbestandsmerkmal des Gewinns des folgenden Jahres erklärt." 1

Damit wäre das Abschnittsprinzip der Einkunftsermittlung schon ganz zu Anfang eines jeden Ermittlungszeitraums formell verletzt. Materiell ist dem allerdings nicht so, weil tatsächlich nicht vom Schlußbetriebsvermögen des jeweils vorangegangenen Wirtschaftsjahres, sondern vom Anfangsbetriebsvermögen des jeweils laufenden Wirtschaftsjahres ausgegangen wird[2].

Diese Vorgehensweise wird durch einen Grundsatz ermöglicht, der im ESt-Recht seit den ersten Vorschriften zur Gewinnermittlung als handelsrechtliches Prinzip ordnungsmäßiger Buchführung Geltung besitzt, nämlich durch das Prinzip des Bilanzzusammenhangs[3]. Danach muß die Schlußbilanz eines Jahres mit der Anfangsbilanz des folgenden Jahres völlig übereinstimmen.

Das EStG konnte wegen dieses Prinzips den Betriebsvermögensvergleich im Laufe seiner Entwicklung dem Wortlaut nach zuerst

---

1) MITTELBACH, Bilanzidentität und Abschnittsbesteuerung, aaO, S. 263.

2) Vgl. LITTMANN, Anm. 158 zu §§ 4, 5.

3) Der BFH verwendet synonym dazu die Begriffe 'Bilanzkontinuität' und 'Bilanzidentität' - vgl. besonders ausführlich Urt. v. 27. 6.1962, BFHE 75, 10/13. Streng genommen bilden Identität und Kontinuität die beiden Unterformen des Bilanzzusammenhangs: Erstere meint die Übereinstimmung der Anfangsbilanz des einen mit der Schlußbilanz des anderen Jahres, letztere die formalen und materiellen Auswirkungen der Schlußbilanz des einen auf die Schlußbilanz des nächsten Jahres (bspw. Beibehaltung der Gliederung und Stetigkeit der Bewertung). Vgl. Otto SAUER: Grundsätze des Bilanzsteuerrechts nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, NWB Fach 17a (ab 1/1979), S. 677-712, hier: S. 708.

an das Anfangsbetriebsvermögen des laufenden Jahres anknüpfen[1] und dann an das Schlußbetriebsvermögen des Vorjahres[2], ohne damit irgendeine materielle Änderung zu verursachen[3].

In der Betriebswirtschaftslehre dient der Grundsatz des Bilanzzusammenhangs den Vertretern der dynamischen Bilanzauffassung als Voraussetzung für das Prinzip der Bilanzkongruenz, demzufolge die Summe der Periodengewinne dem für die gesamte 'Lebensdauer' einer Unternehmung ermittelten Totalgewinn zu entsprechen hat[4].

Beide Prinzipien gemeinsam führen aus betriebswirtschaftlicher Sicht bei der Aufdeckung eines Fehlers in einer Schlußbilanz dazu, daß nicht nur diese Schlußbilanz korrigiert werden muß, sondern zugleich eine u.U. bereits erstellte Anfangsbilanz des Folgejahres. Damit ändert sich auch das Ergebnis des Vermögensvergleichs für das Folgejahr. Auf diese Weise kann eine einzelne

---

1) Das PrEStG 1891 erwähnt den Vermögensvergleich noch nicht; ebensowenig die Ausführungsbestimmungen hierzu. Er wurde vom PrOVG herausgebildet; vgl. Begr. EStG 1920, aaO, S. 54. Im Anschluß daran spricht erstmals § 33 EStG 1920 vom "Vergleich ... am Schlusse des Geschäftsjahrs gegenüber deren Stande und Werte am Anfang desselben."

2) § 12 Abs. 1 EStG 1925 als Vorläufer des § 4 Abs. 1 EStG 1934 erklärt als Gewinn den Überschuß "am Schlusse des Steuerabschnitts gegenüber dem Stande am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnitts."

3) Vgl. die lapidare Begr. EStG 1925, aaO, S. 45: "Die Vorschrift ... entspricht den Einkommensermittlungsvorschriften ... des bisherigen Einkommensteuergesetzes." Ähnlich Begr. EStG 1934, aaO, S. 37. Zum Ganzen BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, aaO, S. 69 ff.

4) Vgl. SCHMIDLIN, aaO, S. 212 f.; WALDNER, aaO, S. 231.

Berichtigung die Gewinnkorrektur mehrerer Perioden bewirken, falls der Bilanzierungsfehler schon einige Wirtschaftsjahre zurückliegt. Diese betriebswirtschaftlich notwendige Fernerreaktion stößt bei der Einkommensbesteuerung jedoch auf rechtliche Widerstände.

bb) Steuerrechtliche Probleme

Eine Schluß- (Steuer-) Bilanz wird der Veranlagung zugrunde gelegt, als deren Ergebnis ein ESt-Bescheid ergeht. Dieser Bescheid erwächst nach gewisser Zeit in Bestandskraft[1]. Danach kann er auch bei Feststellung einer offenbaren Unrichtigkeit[2] aus Gründen der Rechtssicherheit in keiner Hinsicht mehr geändert werden[3].

Tritt nun ein Fehler in einer Schlußbilanz zu Tage, die bereits einer rechtskräftigen ESt-Veranlagung als Ausgangsbasis gedient hat, so erhebt sich die Frage, ob nicht nur der Steuerbescheid unberührt bleiben muß, sondern auch die Vermögensübersicht.

---

1) Und zwar bei einem endgültigen ESt-Bescheid i.S. des § 155 AO nach Ablauf der Einspruchsfrist von 1 Monat (§ 355 AO), ausnahmsweise von 1 Jahr (§ 356 Abs. 2 AO), sofern kein Einspruch erhoben wird. Praktisch weitaus bedeutsamer sind seit Erlaß der AO 1977 aber vorläufige Steuerbescheide i.S. des § 165 AO oder solche unter Vorbehalt der Nachprüfung i.S. des § 164 AO. Sie erwachsen regelmäßig erst nach 4 Jahren (§ 169 Abs. 2 Ziff. 2 AO), bei Steuerhinterziehung nach 10 Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) in Bestandskraft.

2) Vgl. § 129 AO.

3) Vgl. Rolf KÜHN/Heinz KUTTER/Ruth HOFMANN: Abgabenordnung (AO 1977), Finanzgerichtsordnung, Nebengesetze (Kommentar), 13. Aufl. Stuttgart 1979, Anm. 3 zu § 169.

Das EStG 1925 bejahte dies ausdrücklich[1]; seit dem EStG 1934 besteht eine dahingehende ständige Rechtsprechung des RFH und BFH[2]: Nur solange die Möglichkeit einer Berichtigungsveranlagung besteht, darf - und muß! - auch die erste, unrichtige Schlußbilanz noch korrigiert werden.

Im ESt-Recht erlangt durch die Bestandskraft der Veranlagung also auch die Steuerbilanz endgültigen Charakter, was der BFH so begründet:

> "Das der Veranlagung zugrunde gelegte Betriebsvermögen ist damit (erg.: mit der Zugrundelegung bei der Veranlagung. D. Verf.) zu einem Besteuerungsmerkmal geworden ..." 3

Infolgedessen darf wegen des Prinzips des Bilanzzusammenhangs auch die vielleicht schon errichtete Anfangsbilanz des Folgejahres nicht verbessert werden. Die zur Wahrung der Bilanzkongruenz notwendige Berichtigung kann erstmals in der nächsten, noch nicht bestandskräftigen Schlußbilanz erfolgen, womit die periodengerechte Gewinnabgrenzung im Sinne des Realisationsprinzips dem Bilanzzusammenhang zum Opfer fällt.

---

1) Zumindest in der Auslegung des § 13 EStG 1925 durch BFH Urt. v. 27. 3.1962, BFHE 75, 10/13.
A.A. E(berhard) LITTMANN: Der Grundsatz des Bilanzzusammenhangs - Ein Beitrag zur Fortentwicklung des Einkommensteuerrechts, DB 14. Jg. (1961), S. 1271 f.; sowie Carl WEISSENSEE: Zum Bilanzzusammenhang, StuW 34. Jg. (1962) I Sp. 669-678.

2) Vgl. nur RFH Urt. v. 15. 2.1939, RStBl. 1939, 393 f.; BFH Urt. v. 1.12.1950, BFHE 55, 22 ff.; Urt. v. 14. 1.1960, BFHE 70, 365 ff.; Urt. v. 27. 3.1962, BFHE 75, 10 ff.; und den Beschl. des Großen Senats v. 29.11.1965, BFHE 84, 392 ff. Zum Ganzen SACHSE, aaO, S. 9-13.

3) Beschl. v. 29.11.1965, BFHE 84, 392/395.

Ein authentisches Beispiel[1] mag dies illustrieren:
Dem Inhaber einer Drogerie stehen am Ende seines Wirtschaftsjahres (des Kalenderjahres) k von einem Lieferanten Umsatzboni zu, die er in der Schlußbilanz zum 31.12. k aktivieren müßte. Er versäumt dies und wird aufgrund Vermögensvergleichs für das Jahr k zu niedrig veranlagt. Der ESt-Bescheid erlangt Bestandskraft. Erst danach stellt das Finanzamt im Rahmen einer Betriebsprüfung den Fehler fest. Da es die Schlußbilanz zum 31.12. k nicht mehr berichtigen darf, muß auch die Anfangsbilanz zum 1. 1.k+1 wider besseres Wissen fehlerhaft bleiben.
Die Umsatzboni tauchen erst in der Schlußbilanz zum 31.12.k+1 auf und werden dementsprechend auch erst in k+1 (übrigens zusammen mit den Boni für k+1 selbst) besteuert.

Es kommt - vom Standpunkt des Realisationsprinzips aus betrachtet - zur Verfälschung der Periodengewinne im Sinne einer Gewinnverschiebung in die Zukunft[2], weil nur dadurch der Bilanzzusammenhang gewahrt und die Summe der Periodengewinne in Übereinstimmung mit dem richtigen Totalgewinn gehalten werden kann.

---

1) Aus BFH Urt. v. 14. 1.1960, BFHE 70, 365 f.

2) Vgl. SAUER, aaO, S. 710 f.
Anders allerdings BFH Urt. v. 21. 6.1972, BFHE 106, 422/426; Urt. v. 23. 7.1975, BFHE 117, 144/149 sowie Urt. v. 21.10.1976, BFHE 120, 369/372. Bei ihnen geht es jeweils um die Behandlung von Wirtschaftsgütern, die durch Nutzungsänderung von Betriebsvermögen zu notwendigem Privatvermögen wurden, die aber fehlerhafterweise nicht rechtzeitig als Entnahme i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG ausgebucht worden waren. Deshalb blieb der Entnahmegewinn (gem. § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG: Teilwert ./. Buchwert) im Jahr der Entnahme unversteuert.
Der BFH nimmt eine Korrektur hier zwar auch in der ersten noch nicht bestandskräftigen Schlußbilanz vor, aber nur erfolgsneutral in Form einer Entnahme zum Buchwert. Grund ist für ihn eine zeitliche Lücke in den est-rechtlichen Bewertungsvorschriften für Entnahmen (vgl. insbes. Urt. v. 21.10.1976, BFHE 120, 369/373).
Im Ergebnis erfolgt durch diese Behandlung weder eine periodengerechte Gewinnabgrenzung im Sinne des Realisationsprinzips noch ein vollständige Erfassung des Totalgewinns im Sinne des Grundsatzes der Bilanzkongruenz.

cc) Kritische Würdigung

Der BFH rechtfertigt seine Rechtsprechung damit, daß

> "die periodengerechte Ermittlung des Gewinns weniger wichtig (erscheine) als die richtige Besteuerung des einzelnen Geschäftsvorfalls."[1]

BECKER meint zur Rechtsprechung des RFH deutlicher:

> "Bei der Gewinnermittlung auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung tritt formell der Grundsatz der Wahrung des Bilanzzusammenhangs in den Vordergrund, und ... führt ... im Ergebnis dazu, daß die Erfassung des Ergebnisses genau des Wirtschaftsjahres stark gegen das Ziel der Richtigkeit des Gesamtergebnisses zurücktritt." 2

Denn das wäre - demonstriert am eben verwendeten Beispiel - die Konsequenz einer Durchbrechung des Bilanzzusammenhangs zugunsten des Realisationsprinzips:
Im Jahre k blieben die Umsatzboni des Drogisten unbesteuert. Zwar würde die Schlußbilanz zum 31.12. k berichtigt, aber das hätte für den bestandskräftigen ESt-Bescheid keine Folgen mehr. Im Jahre k+1 würde der Gewinn durch den Vorfall nicht erhöht; stattdessen würde in k+1 der 'richtige' Gewinn dieser Periode versteuert. Die Summe der Periodengewinne entspräche damit zwangsläufig nicht mehr dem Totalgewinn - die Umsatzboni blieben steuerfrei.

---

1) Beschl. v. 29.11.1965, BFHE 84, 392/396.

2) BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, aaO, S. 390 (Hervorh. v. Verf.).

Über die Rechtsprechung zum Verhältnis der Prinzipien des Bilanzzusammenhangs und der Realisation ist eine heftige Diskussion im Schrifttum entbrannt[1]. Die Vertreter der Linie des RFH und BFH mit BECKER an der Spitze, die sich für eine verspätete Bilanzkorrektur und damit für eine Dominanz des Bilanzzusammenhangs über das Realisationsprinzip aussprechen, verweisen zur Begründung darauf, eine verspätete Erfassung von Einkünften im 'falschen' Ermittlungszeitraum sei ihrer endgültigen Nichterfassung vorzuziehen. Es sei, so BECKER, notwendig,

> "die Regel, daß genau die Einkünfte des einzelnen Jahres zu erfassen sind, zugunsten der Stetigkeit der Besteuerung und des Gedankens, daß das Gesamteinkommen richtig erfaßt werden muß, zu durchbrechen." 2

Der Grundsatz periodengerechter Gewinnabgrenzung kann danach nicht als leitendes Bilanzierungsprinzip im ESt-Recht gelten[3].

Die Verfechter der zweiten Auffassung, daß stets die 'zeitrichtige' Bilanz zu korrigieren sei, selbst wenn sich dies nicht mehr in einer Steuerfestsetzung für die entsprechende Periode auswirken könne[4], heben demgegenüber hervor, der ESt sei das

---

1) Vgl. zur Obersicht BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Bericht der Steuerreformkommission 1971, aaO, Tz. V 68-71; ferner LITTMANN, Anm. 159 - 165 a zu §§ 4,5; SAUER, aaO, S. 710-712. Am umfassendsten aber STUHRMANN, aaO, S. 8-27.

2) BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, aaO, S. 76; zu den Argumenten im einzelnen WALDNER, aaO, S. 230-232; vgl. ferner Friedrich VANGEROW: Erläuterungen zur Rechtsprechung - Zum Urteil des BFH v. 27. 3.1962 - I 136/60 S - StuW 34. Jg. (1962) I Sp. 553 - Sp. 558.

3) Vgl. GOTTSCHALK, aaO, S. 110.

4) Vgl. LITTMANN, Der Grundsatz des Bilanzzusammenhangs. aaO, S. 1271 f.; Ders.: Bilanzzusammenhang - Rechtskraft - Verjährung, DB 15. Jg. (1962), S. 813-816; ferner Peter SCHEUFFELE: Bilanzzusammenhang bei der Gewinnermittlung - Besteuerung eines Scheingewinns, BB 18. Jg. (1963),S. 35-37.

Denken in betrieblichen Totalperioden fremd, weshalb auch das Postulat einer Kongruenz der Summe der Periodenerfolge mit dem Totalgewinn im Gegensatz zur dynamischen Bilanztheorie nicht zwingend sei[1]. Falls eine Veranlagung aufgrund fehlerhafter Schlußbilanz schon in Rechtskraft erwachsen sei, müsse wenigstens im nächsten Jahr die Gewinnermittlung periodengerecht im Sinne des Realisationsprinzips erfolgen. Der Fehler der Vorperiode habe bei der Besteuerung notfalls außer Acht zu bleiben; dazu dürfe der Bilanzzusammenhang durchbrochen werden. Steuerbilanzen seien keine Rechtsfolgen, die - wie Steuerbescheide - Bestandskraft erlangen oder verjähren könnten, sondern bloße "Besteuerungsgrundlagen"[2].

Welcher Sichtweise der Vorzug einzuräumen ist, wird in dieser Arbeit nicht durch eine isolierte Betrachtung der Gewinneinkünfte erwogen, sondern durch einen Vergleich mit der Lösung entsprechender Probleme bei den Überschußeinkünften.

Festzuhalten bleibt, daß die eine wie die andere Methode in eine Abweichung von der abschnittsweisen Einkunftsermittlung nach dem Realisationsprinzip mündet: Bei der ersten fällt der Gewinn im Fehlerjahr zu niedrig, im Korrekturjahr zu hoch aus; bei der zweiten ergibt sich zwar im Fehlerjahr eine Korrektur, sie wird aber weder dort noch später steuerwirksam[3].

---

1) Vgl. auch MITTELBACH, Bilanzidentität und Abschnittsbesteuerung, aaO, S. 263 sowie STUHRMANN, aaO, S. 89 ff., der soweit geht, Leistungsfähigkeit als einen "auf eine Einzelperiode bezogenen Begriff" zu charakterisieren (S. 80 f., S. 94).

2) So LITTMANN, Anm. 162 zu §§ 4, 5.

3) Vgl. das praktische Beispiel bei SACHSE, aaO, S. 141 ff.

d) Das Abschnittsprinzip der Überschußeinkunftsermittlung

(1) Das Zufluß- und Abflußprinzip

aa) Grundzüge

Die Überschußeinkünfte zeichnen sich durch Verfahren zu ihrer abschnittsweisen Ermittlung aus, die eine differenzierte Buchführung nicht voraussetzen[1]. Der Überschuß von Betriebseinnahmen über Betriebsausgaben und von Einnahmen über Werbungskosten bezieht sich, was den einfacheren Charakter dieser Methoden unterstreicht, in aller Regel auf das Kalenderjahr als Ermittlungszeitraum[2].

Angesichts des Fehlens eines ausgefeilten Rechnungswesens erweist sich die Übertragung des betriebswirtschaftlichen Realisationsprinzips, wie es bei den Gewinneinkünften zur Anwendung kommt, als unmöglich. BECKER erkennt und bedauert diesen Umstand, weil er es verhindere, die Überschußeinkünfte immer dem Jahr zuzurechnen,

> als dessen Früchte sie wirtschaftlich erscheinen." 3

---

1) Vgl. BUNDESMINISTER DER FINANZEN, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht ..., aaO, S. 94 f.

2) Die einzige Ausnahme findet sich bei Überschußeinkünften aus Land- und Forstwirtschaft, da Agrarbetriebe seit 1934 ausnahmslos eigens festgelegte Ermittlungszeiträume besitzen; vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 1a (Abs. 4) zu § 11.

3) BECKER, Komm. EStG 1925, aaO, Anm. 4 zu § 11.

Seitdem das ESt-Recht die Unterscheidung zwischen Gewinn- und Überschußeinkünften im hier gemeinten Sinne[1] kennt, also seit 1925[2], tritt bei letzteren an die Stelle des Realisationsprinzips das Zuflußprinzip[3], das seit 1934 im Wortlaut unverändert gilt:

> "Einnahmen sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind." 4

Für Betriebsausgaben und Werbungskosten gilt analog das Abflußprinzip[5].

Der Begriff des 'Zufließens' wurde und wird im EStG nicht erläutert. Er bildet immer wieder den Gegenstand rechts- und wirtschaftswissenschaftlicher Untersuchungen[6]. Ein sprachlicher Zusammenhang zur Quellentheorie ist unverkennbar[7], weshalb das Auftauchen bereits im PrEStG 1891 nicht verwundert[8].

---

1) Vgl. Abschn. II. E) 1.b) dieser Arbeit.

2) Vgl. § 7 Abs. 2 i.V.m. §§ 12, 13, 15 bis 17 EStG 1925.

3) Vgl. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG 1925.

4) § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG 1934 (stimmt mit der gleichen Norm im EStG 1979 überein).

5) So noch ausdrücklich § 11 Abs. 4 EStG 1925. Allerdings lautet seit dem EStG 1934 der § 11 Abs. 2 Satz 1: "Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind." (Hervorh. v. Verf.) Dazu Begr. EStG 1934, aaO, S. 40 f.

6) Vgl.etwa Alfred KLEESE: Begriff und Bedeutung des 'Zufließens' im Einkommensteuergesetz und der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, Diss. (rer. oec.) Leipzig 1937; Karl NITTKA: Begriff und Bedeutung des 'Zufließens' im Einkommensteuergesetz, Diss. (rer. pol.) Frankfurt/M. 1935; ferner MESSMER, Die Fiktion im Steuerrecht, aaO, S. 102-106.

7) Ihn sieht NITTKA, aaO, S. 12. - KLEESE, aaO, S. 17, spricht zutreffend von einer "bildlichen Ausdrucksweise" des EStG.

8) Vgl. § 13 Abs. 1 PrEStG 1891; ferner schon § 36 Abs. 1 EStG 1920.

Die Frage, welche Voraussetzungen ein Vorgang erfüllen muß, um als Zu-/Abfluß behandelt zu werden, besitzt ausschlaggebende Bedeutung für das Verständnis des Abschnittsprinzips der Überschußeinkunftsmittlung, denn - so die Amtliche Begründung zum EStG 1934 -:

> "§ 11 behandelt die Frage, wann Einnahmen und Ausgaben für Zwecke der Einkommensermittlung zu berücksichtigen sind." 1

In dem Moment, in dem die Bedingungen eines Zu-(oder Ab-)flusses erfüllt sind, hat sich die Einnahme (oder Ausgabe) in der Einkunftsermittlung niederzuschlagen.

Der Steuergesetzgeber ging bei der Aufnahme des Zufluß-/Abfluß-prinzips in das EStG davon aus, daß bei Fehlen einer kaufmännischen Buchführung am ehesten Geldein- und -ausgänge zu ermitteln sind[2]. In der ursprünglichen Fassung knüpfte das Zuflußprinzip vor dem EStG 1925 noch in erster Linie an den bürgerlich-rechtlichen Begriff der 'Fälligkeit' an:

> "Einnahmen gelten innerhalb des Steuerabschnitts als bezogen, in dem sie fällig geworden oder, ohne fällig zu sein, dem Steuerpflichtigen tatsächlich zugeflossen sind." 3

Veränderungen im Bestand an Wirtschaftsgütern eines Steuerpflichtigen werden bei dieser einfachen Anknüpfung nicht berücksichtigt.

---

1) Begr. EStG 1934, aaO, S. 40 (Hervorh. v. Verf.).

2) Vgl. NITTKA, aaO, S. 8 sowie die Beispiele in der Begr. EStG 1920, aaO, S. 61 f.; ferner Begr. EStG 1925, aaO, S. 44. Dafür spricht schließlich noch die Definition der Einnahmen in § 8 Abs. 1 EStG 1979: "Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten ... zufließen."

3) § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG 1925. Der RFH verlieh dem Zufließen jedoch schon vor 1934 das entscheidende Gewicht - vgl. Begr. EStG 1934, aaO, S. 40.

Das erschien dem Gesetzgeber entbehrlich, weil er dem Einsatz von Vermögensgegenständen bei den Tätigkeiten, für die eine Überschußrechnung vorgesehen war und ist, so gut wie kein Gewicht beimaß[1].

Mit dem alleinigen Abstellen auf das Zu- und Abfließen als zeitbestimmenden Ereignissen im Jahre 1934 wird der Blick ganz auf zwei Begriffe gelenkt, die sich privatrechtlicher Auslegung verschließen und deshalb nur aus der Verkehrsauffassung und dem Wirtschaftsleben heraus gedeutet werden können[2]. Allgemein wird seither unter Zufließen die Erlangung wirtschaftlicher Verfügungsmacht über Geld und sonstige Wirtschaftsgüter verstanden[3]; für das Abfließen gilt entsprechendes umgekehrt. Mit KLEESE ist demnach hinsichtlich der Überschußeinkünfte festzustellen, daß es bei ihnen im Gegensatz zu den Gewinneinkünften

> "für die Besteuerung nicht auf das Jahr ankommt, zu dem die einzelne Einnahme wirtschaftlich oder bürgerlich-rechtlich gehört, sondern auf das Jahr, in dem das Wirtschaftsgut in den wirtschaftlichen Verfügungsbereich des Steuerpflichtigen gelangt." 4

---

1) Vgl. Begr. EStG 1925, aaO, S. 40 f.

2) Vgl. KLEESE, aaO, S. 17.

3) Vgl. LITTMANN, Anm. 2 zu § 11;
HERRMANN/HEUER, Anm. 5 zu § 11 (beide m.w.N. aus der Rechtsprechung des RFH und BFH).

4) KLEESE, aaO, S. 8; ähnlich GILOY: Zur Periodizität der Einkommensteuer, aaO, S. 135.
An dieser Stelle wird einmal mehr der Ausnahmecharakter der Besteuerung der Eigennutzung einer Wohnung gem. § 21 Abs. 2 EStG deutlich: Da es sich hier nur um fingierte Einnahmen handelt, muß auch der Zuflußzeitpunkt fingiert werden. Das geschieht regelmäßig auf das Ende des jeweiligen Ermittlungszeitraums - vgl. Eberhard FAUT: Zur Frage der Besteuerung der Nutzung von Wohnraum durch den Eigentümer als Einkommen, StuW 38. Jg. (1961) I Sp. 286-Sp. 314, hier: Sp. 302.

bb) Schlußfolgerungen

Das Zufluß-/Abflußprinzip bringt es mit sich, daß Überschußeinkünfte in einem anderen - meist in einem späteren - Ermittlungszeitraum est-lich zu berücksichtigen sein können, als die ihnen zugrundeliegende Erwerbstätigkeit ausgeübt wird. Erhält beispielsweise ein Steuerpflichtiger Dividenden für das Kalenderjahr k erst in der Mitte des Jahres k+1 durch Barzahlung oder Gutschrift, so zählen diese zu den Einkünften aus Kapitalvermögen in k+1, obwohl die Überlassung des Kapitalvermögens selbst bereits in k erfolgt und u. U. längst beendet ist.

Anders ausgedrückt: Das Zufluß-/Abflußprinzip kann bewirken, daß die Verwirklichung des ESt-Gegenstandes im Sinne der Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes und die Einbeziehung des damit erzielten wirtschaftlichen Ergebnisses in die Bemessungsgrundlage der ESt[1] in verschiedene Ermittlungszeiträume fällt.

Dieses Ergebnis steht durchaus im Einklang mit dem rechtssystematischen Stellenwert von Steuergegenstand und -maßstab: Ersterer gibt schließlich nur an, woher die Wertströme stammen müssen, um für die Zwecke der Einkommensbesteuerung als Indikatoren der Leistungsfähigkeit angesehen werden zu können[2]. Letzterer erst bildet mit seiner Bezifferung den eigentlichen Indikator. Wann ein bestimmtes Ausmaß an Hebung oder Senkung est-licher Leistungsfähigkeit zu verzeichnen ist, kann deshalb auch erst auf der Ebene der Bemessungsgrundlage entschieden werden.

---

1) Eigentlich: in die Ermittlung der Einkünfte als erstem Schritt zur Findung der Bemessungsgrundlage.

2) BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 7 f., ordnet den Steuergegenstand in diesem Sinne als zweites Merkmal (hinter dem Steuersubjekt) dem Grundtatbestand der ESt zu, der für sich genommen noch nichts darüber aussagt, ob und in welcher Höhe jemand ESt schuldet.

Aus ökonomischer Sicht bietet das zeitliche Auseinanderfallen von Erwerbstätigkeit und steuerlicher Einkunftsberücksichtigung keinerlei Probleme: Überlassung von Kapitalvermögen als solche stellt genausowenig Leistungsfähigkeit dar wie die bloße Ausübung Nichtselbständiger Arbeit - so verschieden die Vorstellungen von Leistungsfähigkeit auch sein mögen. Erst mit der Erlangung von mehr Verfügungsmacht über Geld und Güter, in den genannten Beispielen also von Zinsen oder Dividenden, von Lohn oder Gehalt, liegt jener Reinvermögenszugang vor, der nach Meinung der finanzwissenschaftlichen Verfechter einer traditionellen Einkommensbesteuerung den Steuerzugriff auslösen soll.

Gemessen an der Aufgabe des Steuermaßstabs liefert das Zufluß-/Abflußprinzip im Vergleich zum Realisationsprinzip die 'zeitgerechteren' Informationen über die Zeit der Entstehung von Einkünften. LANG bestätigt dies aus steuerrechtlicher Sicht, wenn er meint:

> "Das Zuflußprinzip ist nicht nur ein steuertechnisches Prinzip, sondern auch ein Subprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, denn erst mit dem Zufließen von Einnahmen ist objektive Leistungsfähigkeit indiziert." 1

Dieter SCHNEIDER erklärt für den ökonomischen Standpunkt:

> "steuerbarer Zuwachs an Verfügungsmacht ist erst gegeben, wenn Einnahmen vorliegen." 2

---

1) LANG, Das Einkommensteuergesetz 1975, aaO, S. 306 (Hervorh.i.Orig.). Vgl. auch ders., Systematisierung der Steuervergünstigungen, aaO, S. 48, wo LANG den § 11 zu einer "zeitlichen Zurechnungsnorm" erklärt. JAKOB, aaO, S. 99, meint, § 11 regle, wann einzelne Besteuerungsgrundlagen "punktuell" verwirklicht seien, um feststellen zu können, in welchen Ermittlungszeitraum sie jeweils fallen. Vgl. auch ebenda, S. 142 ff.

2) D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 379.

Die Überlegenheit des Zufluß-/Abflußprinzips wird allerdings dadurch beschränkt, daß in konkreten Fällen manche Fragen zum genauen Zeitpunkt eines Zu- oder Abflusses offen bleiben[1].

Wie die Gewinneinkunftsermittlung nach dem Realisationsprinzip, so ist auch die Überschußeinkunftsermittlung nach dem Zufluß-/Abflußprinzip nicht ohne Ausnahmen. Sie werden anschließend beleuchtet.

(2) Ausnahmen bei anderer wirtschaftlicher Zugehörigkeit

Insbesondere bei Löhnen und Gehältern, also Einkünften aus Nichtselbständiger Arbeit, kommt es häufig vor, daß die Zahlung für im Dezember eines Jahres geleistete Arbeit erst in den Januartagen des Folgejahres dem steuerpflichtigen Arbeitnehmer gutgeschrieben wird oder daß umgekehrt die Bezüge für Januar bereits in den letzten Tagen des alten Jahres eingehen. Bei strenger Anwendung des Zuflußprinzips müßte im ersten Fall das Dezember-Gehalt im Folgejahr, im zweiten Fall das Januar-Gehalt im Vorjahr versteuert werden.

Vor allem letzteres erschien schon bei Erlaß des EStG 1925 problematisch, weil solche Vorabzahlungen vom Arbeitnehmer noch solange an den Arbeitgeber zurückzuerstatten sein können, als

---

1) Vgl. z.B. BFH Urt. v. 10.12.1971, BFHE 104, 235 ff., wonach bei einem mit Darlehen finanzierten Berufsfortbildungskurs nicht erst die Rückzahlungsraten für den Kredit, sondern bereits die zur Begleichung der Kursushonorare geleisteten Ausgaben Werbungskosten sind. Weitere Beispiele bei K(urt) BARSKE: Vereinnahmung und Verausgabung im Einkommensteuerrecht, NWB Fach 3 (ab 10/1979), S. 4695-4708, hier: S. 4698-4705.

die Arbeit noch nicht vollständig geleistet ist[1]. Deshalb[2] statuiert bereits dieses Gesetz eine Ausnahme vom Zufluß-prinzip:

> "Laufende Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit ..., die vor Beginn des Verdienstzeitraums zugeflossen sind, gelten in dem Steuerabschnitt als bezogen, in den der Verdienstzeitraum fällt,..."[3]

Genauso sollten Bezüge behandelt werden, die kurz nach dem Ende des Verdienstzeitraums zugeflossen waren - auch wenn dies im Gesetz nicht ausdrücklich angeordnet wird[4].

Das EStG 1934 enthält in diesem Punkte eine Klarstellung sowie eine Erweiterung, indem es - seither unverändert - bestimmt:

> "Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen." 5

Insoweit ist die abschnittsweise Ermittlung für alle Überschußeinkunftsarten an das Verfahren bei den Gewinneinkünften

---

1) Vgl. STRUTZ, Komm. EStG 1925, aaO, Anm. 2 zu § 11 (S. 630).

2) Vgl. Begr. EStG 1925, aaO, S. 44.

3) § 11 Abs. 3 EStG 1925 (Hervorh. v. Verf.).

4) So die Begr. EStG 1925, aaO, S. 45.

5) § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG 1934 und EStG 1979 (Hervorh. v. Verf.). Betr. Ausgaben: § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG. - MESSMER, Die Fiktion im Steuerrecht, aaO, S. 102 ff., weist darauf hin, daß die Begriffe 'bezogen' und 'zugeflossen' eigentlich austauschbar seien und die Formulierung des § 11 Abs. 1 Satz 2 ("... gelten als ... bezogen.") eine überflüssige Fiktion bedeute. Es gehe nicht darum, in welchem Kalenderjahr Einnahmen bezogen werden, sondern darum, welchem sie rein rechnerisch zuzuordnen seien. Zu einem alternativen Formulierungsvorschlag, der die kritisierte, begriffsverschiedene Fiktion vermeidet, vgl. ebenda, S. 104.

angenähert[1], oder, wie GILOY es ausdrückt,

> "eine Zuordnung des Entgelts zu dem Zeitraum der Tätigkeit oder Leistung" 2

angestrebt - allerdings unter sehr engen Voraussetzungen und in sehr beschränktem Umfang, wie BECKER hervorhebt:

> "Es handelt sich in der Tat fast nur darum, Einnahmen und Ausgaben, die sozusagen aus Versehen in ein anderes Jahr geraten sind oder doch ebensogut in das Jahr hätten fallen können, das sie angehen, an ihren richtigen Platz zu rücken..." 3

Dieser 'richtige Platz', also die tatsächliche wirtschaftliche Zugehörigkeit einer Einnahme oder Ausgabe zu einem vom Zu- oder Abflußjahr verschiedenen Kalenderjahr, soll sich im wesentlichen nach den Grundsätzen bestimmen, die das Realisationsprinzip verkörpert[4]. Nur bei Einkünften aus Nichtselbständiger Arbeit ist man im Jahre 1975 zu der Anknüpfung an den verhältnismäßig einfach überprüfbaren Abschnitt zurückgekehrt, für den der Arbeitslohn vertragsgemäß bezahlt wird und den schon das EStG 1925 als maßgeblich genannt hatte[5]:

---

1) Vgl. BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, aaO, S. 47 f.; ferner KLEESE, aaO, S. 14.

2) GILOY, Zur Periodizität der Einkommensteuer, aaO, S. 134.

3) BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, aaO, S. 51.

4) Vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 40 zu § 11; sowie die Beispiele bei BARSKE, aaO, S. 4707 f.

5) In § 11 Abs. 3 EStG 1925, zitiert auf S. 240.

> "Laufender Arbeitslohn gilt in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet, ..." 1

Dieser Rückkehr zu einer fünfzig Jahre alten Regelung war man sich augenscheinlich nicht bewußt[2].

Der Ausnahmecharakter der Vorschrift wird durch das Erfordernis regelmäßiger Wiederkehr ("laufender Arbeitslohn"), vor allem aber durch die Begrenzung auf "kurze Zeit" vor oder nach dem Jahreswechsel fließende Einnahmen und Ausgaben unterstrichen.
Warum die Einschränkung auf periodisch wiederkehrende Einkünfte erfolgt, ist - soweit ersichtlich - niemals hinterfragt worden[3].
Die Vermutung, daß es sich um ein Relikt der längst überholten Periodizitätstheorie handelt, läßt sich mit der Erklärung des gleichen Kriteriums bei sonstiger Nebenerwerbstätigkeit

---

1) § 38 a Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG seit dem EStRefG 1974. - Der Begriff des 'Lohnzahlungszeitraums' ist gesetzlich nicht bestimmt, wird aber allgemein so wie im Text verstanden; vgl. auch Abschn. 86 Abs. 2 Satz 1 LStR; LITTMANN, Anm. 10 zu § 38 a. Gem. § 39 b Abs. 5 Satz 1 EStG kann an die Stelle des Lohnzahlungszeitraums auch der dort definierte 'Lohnabrechnungszeitraum' treten.

2) Jedenfalls erwähnt die Begr. EStRefG 1974, BT-Drs. VII/1470, insbes. S. 303, diesen Umstand mit keinem Wort.

3) Einen Grund nennt weder die Begr. EStG 1934, aaO, S. 40; noch ein Kommentar; vgl. nur BLÜMICH/FALK, Anm. 66 zu § 11; HERRMANN/HEUER, Anm. 37 zu § 11; LITTMANN, Anm. 5 zu § 11. Als Ansatz einer Erkkärung kann lediglich LADEMANN/SÖFFING/BROCKHOFF, Anm. 3 zu § 11 herangezogen werden, wo es - offensichtlich unter Bezug auf monatlich fließende Einkünfte - heißt: "Mit dieser wirtschaftlich sinnvollen Regelung wird verhindert, daß in dem einen Jahr 13, in dem anderen nur 11 gleichbleibende Leistungen erfaßt werden." - Das Argument hält aber bei stets gleichbleibenden Bezügen gerade nicht stich: Bei ihnen würden auch nach dem Zuflußprinzip jedes Jahr 12 Teil-Leistungen erfaßt, nämlich 2 im Januar (für den Dezember des Vorjahres und den Januar selbst), je 1 von Februar bis November und keine im Dezember.

stützen[1], denn das Merkmal dort stimmt nach herrschender Meinung mit dem hier überein[2]. Für die Beschränkung auf regelmäßig wiederkehrende Einkünfte spricht nach alledem nichts weiter, als daß bei ihnen die tatsächliche wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem bestimmten Ermittlungszeitraum deutlicher hervortritt als bei schwankenden Einnahmen und Ausgaben.

Als 'kurze Zeit' im Sinne der zitierten Ausnahmeregelung sieht der BFH eine Spanne von höchstens zehn Tagen an[3], wozu im Schrifttum bemerkt wird, daß das EStG selbst keine absolute Obergrenze setze und daß deshalb die Verhältnisse des Einzelfalls nicht außer Acht gelassen werden dürften[4].

Auf den ersten Anhieb erschöpfen sich die est-rechtlichen Ausnahmen vom Zufluß-/Abflußprinzip in den bis hierhin angestellten Erwägungen. Es gibt aber noch weitere Durchbrechungen, die in einer umfassenden Darstellung nicht unerwähnt bleiben dürfen.

---

1) Vgl. dazu Abschn. II. D) 2.f) (2) - insbes. S. 205.

2) Vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 37 zu § 11. Zur Rechtsprechung in Zweifelsfällen vgl. bspw. BFH Urt. v. 10.10.1957, BFHE 66, 52/54(betr. die vierteljährlichen Abschlußzahlungen von Krankenkassen an Ärzte).

3) Vgl. BFH Urt. v. 9. 5.1974, BFHE 112, 373/376 (betr. einen am 7. 1.1969 für das Jahr 1968 gezahlten Lebensversicherungsbeitrag).

4) So BARSKE, aaO, S. 4707; ihm folgend HERRMANN/HEUER, Anm. 38 zu § 11.

(3) Absetzungen für Abnutzung

Die Berücksichtigung von Abschreibungen hatte sich im Bereich der Gewinneinkünfte als Ausnahme vom dort herrschenden Realisationsprinzip herausgestellt. Sie ist eine noch augenfälligere Ausnahme vom Zufluß-/Abflußprinzip, d.h. im Bereich der Überschußeinkünfte. Hier sind Absetzungen für Abnutzung vorgeschrieben, falls die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder Selbständiger Arbeit stammen[1].

Unabhängig vom Abflußzeitpunkt der Ausgaben für abnutzbare bewegliche Anlagegüter dürfen in jedem Ermittlungszeitraum nur die Beträge als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, die - sofern es sich um Gewinneinkünfte handeln würde - jedes Jahr als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgeschrieben würden[2]. Im Unterschied zu den Gewinneinkunftsarten, deren Rechnungswesen die Aufwandsverteilung technisch ohne weiteres gestattet, erfordert der Ansatz von Abschreibungen bei den genannten Überschußeinkunftsarten die Führung eines besonderen Bestandsverzeichnisses, denn ihnen ist das Denken in Anlage- und davon abzugrenzenden anderen Wirtschaftsgütern eigentlich vollkommen fremd.

---

1) Gem. § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG seit dem StNOG 1954. Praktisch wurde schon davor so verfahren; vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 1, 91 (2) zu § 4. Zu weiteren Annäherungen der Überschußermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG an die Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 und § 5 EStG vgl. SACHSE, aaO, S. 185 f. Einzige Ausnahme, nach der auch Arbeitnehmer Abschreibungen in Ansatz bringen können, ist § 7 b EStG (betr. Eigenheime). Sie gelten gem. § 9 Abs. 1 Ziff. 7 EStG als Werbungskosten.

2) Vgl. LITTMANN, Anm. 956-959 zu §§ 4, 5.

Ein solches Bestandsverzeichnis sieht das EStG ausdrücklich bloß für nichtabnutzbare Anlagegegenstände vor[1]. Es ist dort erforderlich, weil die mit der Anschaffung oder Herstellung solcher Güter verbundenen Kosten in einer weiteren Durchbrechung des Abflußprinzips nicht schon bei ihrer Verausgabung als Betriebsausgaben gebucht werden, sondern erst im Zeitpunkt ihrer Veräußerung oder Entnahme[2]. In diesem Moment fließt auch der Erlös aus dem jeweiligen Vorgang als Betriebseinnahme zu[3]. Mit der Abweichung vom Abflußprinzip ist beabsichtigt, beide Wertströme gleichzeitig zu erfassen, also nur den Saldo belastungswirksam werden zu lassen[4].

Ein Festhalten am Abflußprinzip würde im Jahr der Verausgabung des Anschaffungsbetrages Einkunftseinbrüche erzeugen; im Jahr der Veräußerung entstünden Einkunftsspitzen. Erstere könnten die kleinen Betriebe mit Überschußeinkunftsermittlung kaum mit einem Verlustvor- oder -rücktrag auffangen[5]; letztere

---

1) Gem. § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG.

2) Gem. § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG.

3) Im Falle der Entnahme ergibt sich die Notwendigkeit, eine Betriebseinnahme zu fingieren. Deren Höhe wird vom EStG nicht ausdrücklich bestimmt; in Anlehnung an die Verfahrensweise bei den Gewinneinkünften vertritt man allgemein die Bewertung zum Teilwert. Vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 90 (S. 492) zu § 4.

4) Die Regelung besteht erst seit dem 2. StÄndG v. 10. 8.1971, BGBl. 1971 I S. 1266. Zuvor blieben die Hauptformen nichtabnutzbarer Gegenstände - Grund und Boden - gem. § 4 Abs. 1 Satz 5 und damit auch gem. § 4 Abs. 3 EStG bei der Einkunftsermittlung gänzlich außer Ansatz - eine Handhabung, die das BVerfG mit Beschl. v. 11. 7.1970, BGBl. 1970 I S. 1145 für nichtig erklärte.
Die Einführung des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG geschah rückwirkend; zur verfassungsmäßigen Unbedenklichkeit: BFH Urt. v. 18. 2.1982, FR 37. (64.) Jg. (1982), S. 419.

5) Gem. § 10 d EStG; dazu im einzelnen Abschn. II. E) 2.d) (1).

würden sie in sehr viel höhere Progressionszonen des Steuertarifs drängen[1]. Dank der gewählten Regelung treffen beide Größen zeitlich in einer Ermittlungsperiode zusammen und heben sich großenteils gegeneinander auf - Einkünfte schlagen nur in Höhe eines realisierten Wertzuwachses zu Buche.

Die Annäherung der Überschußeinkunftsermittlung an das Vorgehen bei Gewinneinkünften findet damit ihr Ende. Insbesondere kommt eine Teilwertabschreibung, die für den Betriebsvermögensvergleich nach dem Imparitätsprinzip eine zeitliche Vorwegnahme von Aufwand zuläßt oder gar vorschreibt, nicht in Frage[2]. Diese Ungleichbehandlung der abschnittsweisen Zurechnung von Überschuß- und Gewinneinkünften liefert einen Hauptansatzpunkt der Kritik aus ökonomischer Sicht[3].

Im Zusammenhang mit der Überschußrechnung existiert immerhin ein Phänomen, das von Rechtsprechung und Schrifttum durchweg als 'Vorwegnahme von Betriebsausgaben' (oder von Werbungskosten) charakterisiert wird und insofern an die Aufwandvorwegnahme durch Teilwertabschreibung erinnert. Daher bleibt zu prüfen, ob nicht doch eine Parallele zwischen beiden Erscheinungen besteht.

---

1) Vgl. zu diesem Dilemma Begr. 2. StÄndG 1971, BT-Drs. VI/1901, S. 11.

2) Denn § 4 Abs. 3 EStG verweist nur auf § 7 (Absetzungen für Abnutzung), nicht auch auf § 6. Vgl. grundlegend BFH Urt. v. 24.11.1955, BFHE 62, 97/102. Dazu LITTMANN, Anm. 961 zu §§ 4, 5; HERRMANN/HEUER, Anm. 91 (3) zu § 4.

3) Vgl. z. B. D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 384 f. und 387.

(4) Vorwegnahme von Betriebsausgaben und Werbungskosten

aa) Zum Begriff

Anders als die Aufwandantizipation im Rahmen einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich ist die Vorwegnahme von Betriebsausgaben und Werbungskosten nicht Gegenstand est-rechtlicher Vorschriften. Vielmehr hat sich der Begriff 'vorweggenommener' Betriebsausgaben und Werbungskosten anläßlich der finanzgerichtlichen Würdigung einer Gruppe von Fällen eingebürgert, die gewisse Gemeinsamkeiten aufweisen[1]. Inwieweit die durch den Wortlaut nahegelegte Verwandtschaft zur Aufwandvorwegnahme gegeben ist, läßt sich deshalb am ehesten durch eine Analyse der für vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten typischen Fallkonstellationen nachprüfen.

Im ersten überhaupt einschlägigen Fall hatte ein junger Rechtsanwalt Abstandszahlungen geleistet, um geeignete Praxisräume anmieten zu können[2]. Die Finanzbehörden verwehrten ihm den Ab-

---

1) Er ähnelt insofern dem Begriff der 'Liebhaberei'; vgl. zu dessen Entwicklung BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 1 f. mit G. SPEICH: Vorweggenommene Betriebsausgaben und Werbungskosten im Einkommensteuerrecht, NWB Fach 3 (ab 12/1979), S. 4721-4724; ferner HERRMANN/HEUER, Anm. 4 (7) zu § 9.
Schaut man allerdings genau hin, so sprechen die Entscheidungen des RFH und die frühen Urteile des BFH noch nicht von 'vorweggenommenen' Betriebsausgaben oder Werbungskosten.
Vgl. etwa RFH Urt. v. 9. 2.1927, RFHE 20, 211; Urt. v. 21.12. 1927, RFHE 22, 339/341; Urt. v. 23. 3.1932, StuW 1932 II Nr. 629; Urt. v. 3. 4.1935, StuW 1935 II Nr. 282; sowie BFH Urt. v. 29.10.1953, BFHE 58, 162/164.

2) Vgl. RFH Urt. v. 9. 2.1927, RFHE 20, 211.

zug dieser Zahlungen als Werbungskosten[1], weil sie vor Eröffnung der Praxis getätigt worden seien, die mithin noch keine Einnahmen und keine Werbungskosten erzeugt haben könne. Der RFH vertrat demgegenüber die Auffassung:

> "Auch die vor Eröffnung eines Betriebs gemachten Ausgaben eines Betriebs sind abzugsfähig." 2

Konsequent bejahte er kurz darauf die Abzugsfähigkeit von Ausgaben als Werbungskosten, die ein emeritierter Professor zur Vorbereitung einer Veröffentlichung geleistet hatte, deren Erscheinungsdatum noch nicht abzusehen war[3]. In gleicher Weise verfuhr das Gericht dann bei einem durch Firmenfusion stellungslos gewordenen Generaldirektor, der erheblichen Aufwand zur Erlangung einer neuen Position getätigt hatte[4].

Der BFH setzte diese Rechtsprechung fort, indem er auch schon vor der Nutzung eines noch im Bau befindlichen Hauses gezahlte Zinsen als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung anerkannte[5] - ja sogar Aufwendungen für die Planung eines Miet-

---

1) Das EStG 1925 (und davor das PrEStG 1891 sowie das EStG 1920) kannte den Begriff 'Betriebsausgaben' noch nicht, denen seit dem EStG 1934 u.a. bei Freiberuflern die Betriebseinnahmen gegenübergestellt werden; vgl. § 2 Abs. 2 Ziff. 1 i.V.m. § 4 Abs. 3 und 4 EStG 1979 (entspricht § 2 Abs. 4 Ziff. 1 i.V.m. § 4 Abs. 2 und 3 EStG 1934). Zu dieser Entwicklung und ihrer umstrittenen materiellen Bedeutung Heinrich Wilhelm KRUSE: Über Werbungskosten, FR 36. (63.) Jg. (1981), S. 473-479, hier: S. 473 f.

2) Urt. v. 9.2.1927, RFHE 20, 211; mit ähnlichem Sachverhalt (betr. einen Arzt) Urt. v. 3. 4.1935, StuW 1935 II Nr. 282.

3) Vgl. Urt. v. 21.12.1927, RFHE 22, 339/341.

4) Vgl. Urt. v. 23. 3.1932, StuW 1932 II Nr. 629.

5) Vgl. Urt. v. 29.10.1953, BFHE 58, 162/164.

wohnhauses, das schließlich wegen Finanzierungsschwierigkeiten gar nicht errichtet wurde[1]. Auch die Zahlungen, die eine Hotelsekretärin für einen Sprachlehrgang in Französisch entrichtet hatte, weil sie eine Anstellung in Frankreich erstrebte, sollten 'vorweggenommene' Werbungskosten sein[2].

In all diesen Fällen kann offensichtlich von einer Vorwegnahme im Sinne einer Durchbrechung des Abflußprinzips - analog der Durchbrechung, die eine Teilwertabschreibung für das Realisationsprinzip darstellt - keine Rede sein: Die fraglichen Beträge sind im Zeitpunkt ihrer Berücksichtigung für die ESt ausnahmslos und unstrittig bar bezahlt, überwiesen oder anderweitig 'abgeflossen'. Eberhard LITTMANN erkennt dies und wendet sich deshalb gegen die üblich gewordene Bezeichnung:

> "Es handelt sich nicht darum, etwa erst später entstehende Werbungskosten zu einem früheren Zeitpunkt zu berücksichtigen, wie man annehmen könnte." 3

Derselbe Autor arbeitet auch klar die Problemstellung heraus, um die es in den angeführten Fällen tatsächlich geht:

---

1) Vgl. BFH Urt. v. 20.11.1973, BFHE 110, 56 ff.

2) Vgl. BFH Urt. v. 20.10.1978, BFHE 126, 275 ff.

3) LITTMANN, Anm. 18 zu § 9 (Hervorh. i. Orig.).
Der BFH folgt dem neuerdings und spricht statt von 'vorweggenommenen' von 'vorab entstandenen' Werbungskosten.
Vgl. Urt. v. 29. 2.1980, BFHE 130, 282/285 (betr. eine Schauspielerin, die zugunsten einer Filmgesellschaft gebürgt hatte, von der sie sich eine Rolle versprach) sowie Urt. v. 21. 7.1981, BFHE 134, 124 ff. (betr. die Behandlung von Schuldzinsen für einen Kredit zur Finanzierung von Rentenversicherungsbeiträgen als Werbungskosten).

> "Die Frage ist, ob Aufwendungen, die vor der Erzielung von Einnahmen, ja vor Schaffung der Quelle, aus der die Einnahmen erzielt werden sollen, erwachsen, Werbungskosten (erg.: oder Betriebsausgaben. D. Verf.) sein können." 1

In den gerade genannten Entscheidungen wird nämlich stets betont, daß die Berücksichtigung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geboten sei, obwohl die mit ihnen zusammenhängende freie Berufstätigkeit, Nichtselbständige Arbeit oder Vermietung und Verpachtung noch nicht ausgeübt werde.

bb) Beurteilung aus der Sicht
der Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes

Die BAYERsche Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes betrachtet die Erwerbstätigkeit als Steuergegenstand des ESt-Rechts. Aufgabe dieses Steuergegenstands ist es, zu bestimmen, welche Wertströme in die Bemessungsgrundlage der ESt eingehen sollen und welche nicht. Daraus ergibt sich die logische Notwendigkeit, daß das Vorliegen des Steuergegenstands geprüft werden muß, bevor über die Berücksichtigung eines Wertzu- oder -abflusses im Steuermaßstab entschieden werden kann[2].

Vor diesem Hintergrund wirkt die Annahme 'vorweggenommener' Werbungskosten oder Betriebsausgaben bedenklich - scheint sie doch die Qualifikation von Wertströmen als Bestandteilen der ESt-Bemessungsgrundlage zu bedeuten, noch bevor der Steuergegen-

---

1) LITTMANN, Anm. 18 zu § 9 (Hervorh. v. Verf.).

2) Vgl. BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 11-16.

stand verwirklicht ist. Darin könnte ein Verstoß gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung liegen[1].

Ähnliche Bedenken müßten sich gegen die sehr viel selteneren und vom Schrifttum bislang unbeachteten Entscheidungen richten, die vorweggenommene Einnahmen für möglich halten - etwa, wenn Ausbildungsbeihilfen, die ein Student im Blick auf ein künftiges Arbeitsverhältnis empfängt, zu den Einkünften aus Nichtselbständiger Arbeit gerechnet werden. Zu einem solchen Fall erklärt das FG Berlin:

> "Unter den Begriff Arbeitslohn können auch Bezüge fallen, die einem Stpfl. mit Rücksicht auf ein künftiges Dienstverhältnis zufließen... Denn das ESt-Recht knüpft an die Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. in einem Kalenderjahr durch Bezüge an, die aus den in § 2 Abs. 3 EStG (erg.: 1965; entspricht § 2 Abs. 1 EStG 1979! D. Verf.) genannten Einkommensarten (sic! D. Verf.) zufließen... Die im Zusammenhang mit den Einkünften vom Stpfl. ausgeübte Tätigkeit ist zwar für die Einordnung der Einkünfte in eine der sieben Einkunftsarten von Bedeutung. Der ESt-Begriff erfordert jedoch nicht, daß diese Tätigkeit (Gegenleistung) des Stpfl. in demselben Jahr ausgeübt wird, in dem die Einkünfte zufließen."[2]

Letzteres hatte sich auch in dieser Untersuchung bereits gezeigt[3], allerdings nur in der Weise, daß eine Erwerbstätigkeit ausgeübt wird und die Einkünfte daraus nicht im selben Ermittlungszeitraum, sondern erst einige Zeit später zufließen. Die umgekehrte Zeit-

---

1) Vgl. BAYER, Tatbestandsmäßigkeit, aaO, S. 1404 ff.

2) FG Berlin Urt. v. 27. 6.1969, EFG 1969 Nr. 581 (S. 529 - Hervorh. v. Verf.). In der Revision hielt der BFH diese Sicht für denkbar, aber nicht entscheidungserheblich - vgl. BFH Urt. v. 15. 6.1973, BFHE 109, 522/524. Wie das FG Berlin aber das rechtskräftig gewordene Urt. des FG Düsseldorf v. 24. 4.1968, EFG 1968 Nr. 393 (S. 348). Unklarer noch BFH Urt. v. 18. 9. 1964, BFHE 81, 30/ 31 f. (ebenfalls betr. Ausbildungsbeihilfen.)

3) Vgl. Abschn. II. E) 1.d) (1) bb).

folge begegnet den gleichen Einwänden wie die Annahme 'vorweggenommener' Werbungskosten oder Betriebsausgaben. Eine Antwort darauf kann jedoch in dem Postulat der Gerichte gesehen werden, daß nur solche Wertabflüsse bei der Einkommensbesteuerung als leistungsfähigkeitsmindernd und damit als abzugsfähig anzusehen seien, die einen

> "klaren und konkreten Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den Einnahmen aus der künftigen Berufstätigkeit" 1

erkennen lassen. Hier scheint nun das Feld der Prognose oder gar Spekulation betreten zu sein. Diese Entwicklung steht im krassen Gegensatz dazu, daß der BFH selbst an anderer Stelle

> "den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung ... nur auf solche Jahre"

beziehen will,

> "in deren Verlauf die Einkünfte erzielt wurden, mithin sich als Ergebnis tatsächlich erbrachter Leistungen darstellen." 2

Im gleichen Sinne verlangt schon BECKER die

> "Nichtbeachtung gewisser, insbes. völlig unbestimmter Zukunftsmöglichkeiten, (erg.: stattdessen die - D. Verf.) Maßgeblichkeit

---

1) BFH Urt. v. 6. 8.1961, BFHE 74, 9/12. Deshalb betrachtet das Gericht die Aufwendungen eines Rechtsreferendars für die Teilnahme an einem Vorbereitungslehrgang auf die 2. juristische Staatsprüfung nicht als vorweggenommene Werbungskosten - es stehe bei einem Juristen "während der Ausbildung im allgemeinen noch nicht fest, wie er später seine Kenntnisse verwerten wird."

2) Urt. v. 9. 3.1961, BFHE 73, 722/727 (betr. § 34 Abs. 4 EStG - Hervorh. i. Orig.).

> dessen, was greifbar wirklich geworden ist, in der Form, wie es im Leben erscheint." 1

Die Gerichte stellen auch in aller Regel aus dem Blickwinkel einer Ex-post-Betrachtung fest, ob die Verwirklichung einer est-pflichtigen Tätigkeit tatsächlich gegeben war. So erklärt der BFH grundsätzlich, daß Aufwendungen dann als abzugsfähig anzuerkennen seien,

> "wenn es zu der geplanten geschäftlichen oder beruflichen Tätigkeit gekommen ist, wenn also z. B. der Gewerbebetrieb, für den man Geschäftsräume gemietet und Einrichtungsgegenstände angeschafft hat, eröffnet worden ist oder die Anwalttätigkeit in der Praxis, die man übernommen hat, ausgeübt wird, oder das Haus, das man errichtet hat, vermietet oder die Arbeitnehmerstelle, um die man sich beworben hat, angetreten worden ist." 2

Er betont in einem späteren Fall:

> "Vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten liegen, auch wenn der Betrieb oder die sonstige Einkunftsquelle später tatsächlich

---

1) BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, aaO, S. 56.

2) Urt. v. 3.11.1961, BFHE 74, 319/320 (betr. die Aufwendungen zur Planung eines Hotels. Das Gericht versagte die Anerkennung als Betriebsausgaben, weil das Projekt schon in einem frühen Stadium aufgegeben worden war.). - Ähnlich Urt. v. 17. 4.1964, BFHE 79, 415/416 (betr. ein Mietshaus-Bauvorhaben, das nicht zur Durchführung gelangte.).

> begründet werden, nur bei solchen Aufwendungen vor, die im Zeitpunkt ihrer Bewirkung erkennbar auf diese Begründung gerichtet sind." 1

Demgegenüber seien

> "erfolglose Aufwendungen zur Schaffung einer Einkunftsquelle"

- wenn also die angestrebte Erwerbstätigkeit nicht aufgenommen wird -

> "einer strengen Nachprüfung auf ihren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dieser" 2

zu unterwerfen.

cc) Schlußfolgerungen

Betrachtet man die strittigen Fälle zusammenfassend, so entpuppt sich die Würdigung der Gerichte als recht formal, wonach im Zeitpunkt der Verausgabung 'vorweggenommener' Werbungskosten oder Betriebsausgaben noch keine Erwerbstätigkeit vorliegen soll: Auch wenn eine Praxis noch nicht eröffnet ist, können Anwalt oder Arzt durchaus schon erwerbstätig sein, indem sie Vorbereitungen treffen, die ihnen die Ausübung des eigentlichen freien

---

1) BFH Urt. v. 18. 7.1972, BFHE 106, 513/513 (betr. den Verzicht des Angestellten einer GmbH auf Rückzahlung eines Darlehens zu Gunsten der Gesellschaft, mit der sich der Steuerpflichtige eine neue Existenz als Handelsvertreter aufbauen wollte. Für das Gericht fehlte es hier an einem klar erkennbaren Zusammenhang; vgl. auch SPEICH, aaO, S. 4723. - Hervorh. v. Verf.).

2) BFH Urt. v. 13.11.1973, BFHE 110, 556/557; dazu KRUSE, Über Werbungskosten, aaO, S. 475 f.; ferner Jörg GILOY: Zur Abzugsfähigkeit vorweggenommener Werbungskosten bei Kapitaleinkünften, BB 34. Jg. (1979), S. 1708-1710, hier: S. 1710.

Berufs erst möglich machen. Gleiches läßt sich von denjenigen sagen, die detaillierte Planungen zur Errichtung eines Hotels oder Mietwohnhauses anstellen. Der BFH sieht das in einem Fall genauso, bei dem es um die Aktivierung vorbereitender Organisationsaufwendungen für eine Weberei geht:

> "Ebenso wie die erste auf Gründung eines Gewerbebetriebs gerichtete Handlung bereits einen Beginn darstellt, hört er erst mit der letzten Abwicklungshandlung auf. Deshalb sind alle während dieses Zeitraums getätigten Einnahmen und Ausgaben solche gewerblicher Art, sonach auch die Aufbau-, Vorbereitungs- und Anlaufkosten; sie sind durch den im Entstehen begriffenen Betrieb veranlaßt ..." 1

Schließt man sich dieser Sichtweise an, dann stellt die Berücksichtigung 'vorweggenommener' Betriebsausgaben oder Werbungskosten in keiner Hinsicht eine Besonderheit gegenüber dem Abflußprinzip dar. Es handelt sich weder um 'vorweggenommene' noch um 'vorab entstandene' Aufwendungen, sondern nur um solche, bei denen die zugrundeliegende Erwerbstätigkeit größere Ermittlungsprobleme als gewöhnlich aufwirft, weil sie sich noch im

---

1) Urt. v. 28. 1.1954, BFHE 58, 516/519. Von juristischer Seite ist versucht worden, einen Unterschied zwischen den Begriffen 'Betriebsausgaben' und 'Werbungskosten' in der Hinsicht herauszuarbeiten, daß ersterer kausal (weil gem. § 4 Abs. 4 EStG "durch den Betrieb veranlaßt") und letzterer final (weil gem. § 9 Abs. 1 EStG "zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen" gemacht) aufzufassen sei.
Hier wird mit der neueren Rechtsprechung und Literatur davon ausgegangen, daß sowohl bei Betriebsausgaben als auch bei Werbungskosten die Kausalität im Vordergrund steht.
Vgl. zur Diskussion KRUSE, Über Werbungskosten, aaO, S. 473 f.; GILOY, Zur Abzugsfähigkeit vorweggenommener Werbungskosten ..., aaO, S. 1710.
Zu den wirtschaftlichen Konsequenzen einer Unterscheidung D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 375.

Anlaufstadium befindet[1].

ROSE und EGGESIECKER führen diesen Gedanken betriebswirtschaftlich konsequent zu Ende, wenn sie die Berücksichtigung von Berufsausbildungskosten, die im EStG 1979 nur ganz beschränkt und als (private und damit bloß ausnahmsweise zulässige) Sonderausgabe möglich ist[2], als systematisch falsch kritisieren:

> "Diese Ausgaben stellen in Wahrheit doch Investitionen in ein (geistiges) Potential dar, das erst in den späteren Perioden der Berufsausübung genutzt wird." 3

Sie seien deshalb vor allem bei Freiberuflern wie abnutzbare Anlagegüter jährlich mit einem Teilbetrag als Betriebsausgaben abzuschreiben[4].

Nachdem sich die Vermutung nicht bestätigt hat, wonach das Phänomen vorweggenommener Betriebsausgaben und Werbungskosten eine weitere Ausnahme vom Abflußprinzip bilden könnte, ist es an der Zeit, einen zusammenfassenden, kritischen Vergleich zwischen der abschnittsweisen Überschuß- und Gewinneinkunftsermittlung anzustellen.

---

1) Die Qualifikation derartiger Aufwendungen bereitet ähnliche Schwierigkeiten wie die Frage, ob ein negatives wirtschaftliches Ergebnis aus einer 'jungen' Erwerbstätigkeit stammt und somit als Anlaufverlust berücksichtigt werden muß, oder ob es typisches Resultat einer Liebhaberei und damit 'estrechtlich irrelevant' ist. Vgl. z. B. BFH Urt. v. 17. 3.1960, BFHE 71, 197/204 f. (betr. eine neu begonnene Vollblutzucht); ferner BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 92 (m.w.N.).

2) Gem. § 10 Abs. 1 Ziff. 7 EStG 1979.

3) Gerd ROSE/Fritz EGGESIECKER: Die Steuerbelastung der freien Berufe, Köln 1971, S. 43.

4) Der Vorschlag dient der Behebung des Ausbildungsprogressionseffekts. Vgl. dazu Abschn. II. E) 2.c) (1) bb) dieser Arbeit.

e) Kritischer Vergleich

Die Untersuchung der Verfahren, nach denen sich im ESt-Recht die abschnittsweise Ermittlung der Einkünfte vollzieht, läßt grundsätzliche Differenzen zwischen Gewinn- und Überschußermittlung hervortreten: Es kann nicht die Rede von einem 'Abschnittsprinzip der Einkunftsermittlung' sein. Vor diesem Hintergrund wird es verständlich, daß Dieter SCHNEIDER die Herstellung der Vergleichbarkeit zwischen beiden Rechnungsformen wertet als

> "das Grundproblem der Einkommensteuer schlechthin, wenn es um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung geht." 1

Die zahlreichen Einzelfragen, die bei einem Übergang von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zur Betriebseinnahmen-/-ausgabenüberschußrechnung oder umgekehrt aufgeworfen werden[2], unterstreichen dieses Kernproblem von der praktischen Seite her.

---

1) D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 387. D. SCHNEIDER erwähnt nicht alle Unterschiede, die durch den Zeitfaktor ausgelöst werden - z.B. bleiben die Wirkungen des Prinzips des Bilanzzusammenhangs auf den zeitlichen Gewinnausweis außer Betracht. Auf der anderen Seite werden von diesem Verf. aber auch Gesichtspunkte für Abweichungen angeführt, die keinen unmittelbaren Zeitbezug aufweisen und demzufolge in der vorliegenden Arbeit keinen Platz haben.

2) Vgl. zur Übersicht SACHSE, aaO, S. 89 ff.; HERRMANN/HEUER, Anm. 100-108 zu § 4. Der Übergang hat keinen Eingang ins EStG gefunden, obwohl die ESt-Reformkommission im Jahre 1963 einen § 5 Abs. 2 formulierte, wonach "beim Übergang ... das Betriebsergebnis des ersten Wirtschaftsjahrs nach dem Übergang insoweit zu erhöhen oder zu vermindern (ist), als die Wertansätze in der Vermögensübersicht (Bilanz), die für den Anfang dieses Wirtschaftsjahrs aufgestellt wird, dazu führen, daß Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben bei der Ermittlung des Betriebsergebnisses nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Verbleibt hiernach ein dem Betriebsergebnis hinzuzurechnender Betrag, so kann er gleichmäßig auf die Betriebsergebnisse der ersten drei Wirtschaftsjahre nach dem Übergang verteilt werden." - so BUNDESMINISTER DER FINANZEN, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, aaO, S. 100.

Zusammenfassend lassen sich zwei Gruppen von Abweichungen zwischen den beiden Abschnittsprinzipien der Einkunftsermittlung herauskristallisieren, bei denen die zeitliche Dimension der ESt-Bemessungsgrundlage betroffen ist und die als Gefahr für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Gewinn- und Überschußeinkünften anzusehen sind: Einmal handelt es sich um all diejenigen Fälle, in denen die Höhe des Totalergebnisses einer steuerpflichtigen Betätigung von der Form der Einkunftsermittlung abhängt. Zum zweiten geht es um die Fälle, in denen zwar sowohl die Gewinn- als auch die Überschußrechnung zum gleichen Totalergebnis führen würden, wo aber je nach Ermittlungsart erhebliche Unterschiede zwischen den einzelnen Teilperiodenergebnissen entstehen. Die daraus resultierenden Effekte für die Steuerbelastung werden im einzelnen im Zusammenhang mit dem Bemessungszeitraum diskutiert[1], seien jedoch des besseren Verständnisses wegen schon im folgenden angedeutet.

(1) Unterschiede im Totalergebnis

Theoretisch soll es keinen Unterschied machen, ob bei einem Steuerpflichtigen die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder die Überschußrechnung anzuwenden ist.

---

1) Vgl. Abschn. II. E) 2.c) (1) dieser Arbeit.

Beide Ermittlungsarten sollen, bezogen auf die Gesamt'lebens'-dauer eines Betriebs, die steuerliche Erfassung desselben Totalergebnisses bewirken[1]. Durch manche Regeln des ESt-Rechts wird aber von vornherein verhindert, daß auch nur theoretisch ein gleiches Totalergebnis zum Vorschein kommt.

aa) Berücksichtigung von Vermögensveräußerungen

Bei der Gegenüberstellung von Einnahmen und Werbungskosten bleiben die Ergebnisse der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, mit deren Hilfe die jeweilige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, grundsätzlich außer Ansatz[2].

Dem liegt nach der Amtlichen Begründung zum EStG 1925 der Gedanke zugrunde, daß der Einsatz von Vermögensgegenständen in einigen Tätigkeitsbereichen kaum eine Rolle spiele, so daß bei ihnen eine vereinfachte - d.h. lückenhaftere - Ermittlung Platz greifen könne. Im Unterschied hierzu sei der vollständigere, aber auch verwickeltere Vermögensvergleich immer dann unverzichtbar,

---

1) Vgl. statt aller BFH Urt. v. 3. 7.1968, BFHE 93, 230/232; ferner POHMER, Die betriebswirtschaftliche Problematik der Gewinnrealisation ..., aaO, S. 463; HERRMANN/HEUER, Anm. 85 (2) zu § 4.

2) Vgl. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, aaO, Tz. II 96; HERRMANN/HEUER, Anm. 9 und 16 zu § 8; LITTMANN, Anm. 2 zu § 8. Bei der Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und -ausgaben gibt es hierzu die Ausnahme des § 4 Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStG, die betr. nicht abnutzbarer Anlagegüter eine Art Vermögensvergleich vorsieht.
Bei der Einnahme-/Werbungskostenrechnung kann nur die Besteuerung von Spekulationsgeschäften gem. § 23 EStG als Ausnahme gedeutet werden.

wenn

> "die Erwerbs- oder Berufstätigkeit ohne ein dieser Tätigkeit gewidmetes Vermögen regelmäßig nicht möglich ist." 1

Offensichtlich hat der Gesetzgeber des EStG 1925 bei seinen Vereinfachungsbestrebungen in erster Linie die Nichtselbständige Arbeit im Auge. Die Überschußrechnung zwischen Einnahmen und Werbungskosten gilt seit ihrer Einführung jedoch auch für Vermietung und Verpachtung sowie die Überlassung von Kapitalvermögen[2]. Sie bewirkt, daß der Erfolg, der aus der Veräußerung eines Hauses erzielt wird, das zuvor im Rahmen der Nebenerwerbstätigkeit 'Vermietung und Verpachtung'[3] genutzt worden ist, für die Einkommensbesteuerung unberücksichtigt bleibt - genauso wie derjenige (möglicherweise auch negative) Ertrag, der durch den Verkauf von Wertpapieren über oder unter Ankaufskurs realisiert wird, falls die Wertpapierhaltung bislang unter den Tatbestand der Überlassung von Kapitalvermögen[4] gefallen ist.

Würden das Gebäude oder die Effekten stattdessen innerhalb eines Gewerbebetriebs mit Betriebsvermögensvergleich genutzt, so hätten sich dieselben Vorgänge als Veräußerungsgewinne oder -verluste bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb niederzuschlagen[5].

---

1) Begr. EStG 1925, aaO, S. 40.

2) Gem. § 7 Abs. 2 Ziff. 2 EStG 1925; entspricht § 2 Abs. 2 Ziff. 2 EStG 1979.

3) Gem. § 21 EStG.

4) Gem. § 20 EStG.

5) Gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG, evtl. i.V.m. § 6 b EStG.

Diese unterschiedliche Behandlung stößt seitens der Wirtschaftswissenschaft seit Jahrzehnten auf Kritik, wie sie SCHANZ bereits im Jahre 1896 formuliert:

> "Lässt man eine volle Berücksichtigung nur zu bei denen, welche kaufmännische Buchführung haben, begeht man eine flagrante Ungerechtigkeit. Warum soll der Beamte, der Landwirt nicht auch das Recht haben, bei einer Aktie, die er um den halben Ankaufspreis verkauft hat, diesen Verlust bei Feststellung seines Einkommens zur Geltung zu bringen?" 1

In dem von SCHANZ bemühten Beispiel steht der Überschußermittler als der Benachteiligte da; in den Fällen eines Veräußerungsgewinns träte an dessen Stelle umgekehrt der Gewinnermittler. Deswegen ist eine eindeutige Richtung der Ungleichbehandlung nicht bestimmbar. Im Ergebnis kann zumindest festgehalten werden, daß die Anwendungsbeschränkungen für den Vermögensvergleich, wie das ESt-Recht sie aus Vereinfachungsgründen vornimmt, ökonomisch nicht erklärbare Belastungsunterschiede nach sich ziehen, indem das Totalergebnis der Einkunftsermittlung berührt wird.

bb) Möglichkeiten zur Fehlerberichtigung

Die Höhe des Totalergebnisses kann auch wegen der mehr verfahrensrechtlichen Unterschiede variieren, die sich aus der vorangegangenen Analyse zwischen Gewinn- und Überschußrechnung ableiten lassen.

---

1) SCHANZ, aaO, S. 46. Diesem ausdrücklich folgend D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 374.

Befürwortet man nämlich im Blick auf die Steuerbilanz als dem Instrument des Betriebsvermögensvergleichs die betriebswirtschaftlichen Prinzipien des Bilanzzusammenhangs und der Bilanzkongruenz, so eröffnet man damit Korrekturmöglichkeiten für die Bemessungsgrundlage der ESt, die den Überschußeinkünften unbekannt sind.

Die im Abschn. II. E) 1.c) (4)[1] herangezogene Rechtsprechung läßt das Problem deutlich werden: Ihr zufolge darf eine fehlerhafte Schlußbilanz nicht mehr berichtigt werden, wenn sie Grundlage eines bereits rechtskräftigen Steuerbescheides ist. Der Grundsatz des Bilanzzusammenhangs verlangt dann die Übernahme der fehlerhaften Schlußbilanz als Anfangsbilanz des nächsten Jahres; die Korrektur muß zur Wahrung der Bilanzkongruenz in der darauffolgenden Schlußbilanz stattfinden.

Auf diese Weise kommt es noch zur Verbesserung von Fehlern, die in Jahren geschehen sind, für die bereits bestandskräftige Steuerbescheide vorliegen. Derartige Nachholungen sind bei den Überschußeinkünften nicht statthaft. So betont der Bundesminister der Finanzen in seiner Stellungnahme zu einem Verfahren vor dem BFH:

> "Soweit eine Berichtigungsmöglichkeit (erg.: des Steuerbescheids, der allein auf Überschußrechnung beruht. D. Verf.) nicht mehr besteht ..., bleibt ein Teil des Einkommens unerfaßt, obwohl das EStG zweifellos davon ausgeht, daß die Zeitabschnittsbesteuerung zur Erfassung des Totaleinkommens führen soll. In diesem Fall kann wegen verfahrensrechtlicher

---

1) Vgl. S. 224 ff. dieser Arbeit.

> Hindernisse das materielle Recht nicht durchgesetzt werden." 1

Aus dieser Rechtslage zieht der Verfasser der Stellungnahme den Schluß:

> "Die vorstehenden Ausführungen sprechen dafür, in gleicher Weise bei den Steuerpflichtigen zu verfahren, die ihre Einkünfte durch Vermögensvergleich ermitteln. Das würde bedeuten, daß für jeden Veranlagungszeitraum die Jahresschlußbilanz und die Jahresanfangsbilanz selbständig zu überprüfen wären." 2

Der BFH lehnt diese Konsequenz als unzulässige Durchbrechung des Prinzips vom Bilanzzusammenhang ausdrücklich ab[3].

Die Herstellung der Gleichbehandlung von Gewinn- und Überschußeinkünften erweist sich hier als besonders problematisch, ist sie doch - wenn man die verfahrensrechtlichen Grundsätze der Abgabenordnung beachten will - nur über eine bewußte Außerachtlassung von Einkünften, also nur durch Inkaufnahme der Besteuerung eines als falsch erkannten Totalergebnisses erreichbar.

Ohne Anspruch auf letzte Vollständigkeit zu erheben, muß aus dem bis hierher angestellten Vergleich von Gewinn- und Überschußermittlung der Schluß gezogen werden, daß sowohl materielle

---

1) BUNDESMINISTER DER FINANZEN: Stellungnahme v. 14. 9.1961 zum BFH-Urteil I 136/60 S v. 27. 3.1962, abgedruckt in BFHE 75, 11-13, hier: S. 11 f.

2) Ebenda, S. 12. Ähnlich MITTELBACH, Bilanzidentität und Abschnittsbesteuerung, aaO, S. 267 f.

3) Urt. v. 27. 3.1962, BFHE 75, 10/18. Gl. A. schon BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, aaO, S. 31 und 76.

Unterschiede im ESt-Recht[1] als auch verfahrensrechtliche Hindernisse[2] die Besteuerung eines bloß von der Ermittlungsweise abhängigen Totalergebnisses bewirken.

Abweichende Totalerfolge äußern sich zwangsläufig auch in abweichenden Periodenerfolgen. Doch sogar in den Fällen, in denen (theoretisch) derselbe Gesamtgewinn oder -überschuß erfaßt würde, kann dessen Aufteilung auf Ermittlungszeiträume variieren - je nachdem, ob der Vermögensvergleich oder eine Überschußrechnung zum Zuge kommt.

(2) Unterschiede in der Periodisierung

aa) Ursachen

Ein Vergleich der Charakteristika beider Ermittlungsarten ergibt, daß sich die Zuordnung der Einkünfte zu bestimmten Ermittlungszeiträumen nach unterschiedlichen Merkmalen richtet.

---

1) Ein weiteres Beispiel (allerdings nur bis 1974) wäre die Regelung des Verlustvortrages gem. § 10 d EStG, der vor dem EStRefG 1974 nur für die Gewinneinkünfte i.S. der § 4 Abs. 1 und § 5 EStG zulässig war. Dazu BFH Urt. v. 3. 7.1968, BFHE 93, 230/232; ferner WÖHE, aaO, S. 328.

2) Erinnert sei außerdem nur noch an den Umstand, daß versehentlich nicht geltend gemachte Betriebsausgaben und Werbungskosten im Gegensatz zu vergessenen Abschreibungen nicht nachgeholt werden dürfen (vgl. BFH Urt. v. 22.11.1968, BFHE 94, 325/329; Urt. v. 22. 2.1957, BFHE 68, 316 und Urt. v. 22. 2.1967, BFHE 88, 448.

Der Vermögensvergleich beruht auf dem Realisationsprinzip, während sich der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben und der der Einnahmen über die Werbungskosten am Zufluß-/Abflußprinzip orientiert. Diese Zweigleisigkeit kann darauf hinaus laufen, daß an und für sich vollkommen gleichartige Vorgänge zeitlich ganz anders behandelt werden.

Ein Beispiel aus der Rechtsprechung mag dies verdeutlichen: Wenn ein Unternehmen einem Steuerpflichtigen verbindliche Zusagen über die Gewährung einer Altersversorgung macht, unterscheidet sich die est-liche Berücksichtigung zeitlich danach, ob die Zusage anstelle von Honorar an einen Freiberufler mit Vermögensvergleich ergeht[1] oder ob sie als Belohnung für 'treue Dienste' zugunsten eines Arbeitnehmers erfolgt, der den Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu berechnen hat[2].

Im ersten Fall muß der Empfänger jedes Jahr nach der Zusage der insgesamt bestehenden, abgezinsten Versorgungsanspruch aktivieren. Das führt in dem Maße zu Einkünften, in dem das Unternehmer alljährlich das Deckungskapital aufstockt. Gelangt der Steuerpflichtige dann später in den Genuß der Altersversorgung, handelt es sich bei ihm aus est-rechtlicher Sicht nur noch um gewinneutrale Forderungseingänge.

Umgekehrtes trifft auf den zweiten Fall zu: Dort wird auf den Zufluß der Versorgungsleistungen an den steuerpflichtigen Arbeitnehmer abgestellt. Selbst wenn diesem die fraglichen Summen

---

1) So BFH Urt.v. 4.11.1965, BFHE 84, 183 ff. - Dazu HERRMANN/HEUER, Anm. 28 zu § 11.

2) So BFH Urt. v. 3. 7.1964, BFHE 81, 225 ff. - Dazu BARSKE, aaO, S. 4705.

formal im Jahr der Zusage als Tantiemen übereignet werden und er sie dem Unternehmen lediglich als Darlehen wieder zur Verfügung stellt, hat der Steuerpflichtige dem BFH zufolge erst nach Erreichen der Altersgrenze Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit[1] in Höhe der jedes Jahr ausbezahlten Rente[2]. Beim Arbeitnehmer kommt es also im Vergleich zum Freiberufler erst Jahre oder gar Jahrzehnte später zur Besteuerung, wenn typischerweise kaum noch andere Einkünfte anfallen. Der Nichtselbständige scheint insofern günstiger gestellt zu sein als der Selbständige: Auch wenn bei letzterem Geldentwertungs- und Zinseffekte durch die Diskontierung des Deckungskapitals kompensiert würden, dürfte die Belastung des Freiberuflers mit einem höheren Durchschnittssteuersatz als dem im Pensionsalter anzuwendenden Tarif erfolgen.

Die Anwendung des Zufluß-/Abflußprinzips führt in diesen wie den meisten anderen Fällen zu einer späteren Berücksichtigung von Einkünften als die Anwendung des Realisationsprinzips[3]. Handelt es sich, wie im eben genannten Beispiel, um positive Einkünfte, dann wirkt das Zuflußprinzip durch eine Steuerverschiebung in die Zukunft begünstigend.

---

1) Und zwar gem. § 19 Abs. 1 Ziff. 2 EStG.

2) Vgl. BFH Urt. v. 3. 7.1964, BFHE 81, 225.

3) Vgl. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN,Gutachten der Steuerreformkommission 1971, aaO, Tz. V 147, wonach "das Realisationsprinzip ... nicht wie das einkommensteuerliche Zuflußprinzip (§ 11 EStG) an den Geldzufluß, sondern an zeitlich vorherliegende Tatbestände (Ausführung der Lieferung oder Leistung, Rechnungserteilung) anknüpft." (Hervorh. v. Verf.)

Bei negativen Einkünften liegen die Dinge umgekehrt: Dort resultiert die Steuerverschiebung aus einer möglichst frühen Berücksichtigung, wie sie eher das Realisationsprinzip erlaubt.

Zur Illustration eignet sich das eben benutzte Beispiel, das im übrigen auch zeigt, wie die est-liche Behandlung ein und desselben Vorgangs bei den daran Beteiligten zeitlich auseinanderfallen kann. Während die Altersversorgung beim Arbeitnehmer erst zur Zeit der Überweisung an ihn zur ESt herangezogen wird, darf der leistungsgewährende Arbeitgeber - sofern er den Gewinnermittlungsvorschriften unterliegt - schon im Jahre der Pensionszusage gewinnmindernde Rückstellungen bilden[1]. Er genießt damit Vorteile gegenüber dem Nichtselbständigen, weil er seine Bemessungsgrundlage früher verringern und das Ausmaß der Verringerung in gewissen Grenzen selbst bestimmen kann[2]. Welcher Art solche Vorzüge des Betriebsvermögensvergleichs im einzelnen sind, ist besonders deutlich bei der Erörterung der Aufwandvorwegnahme durch Teilwertabschreibung hervorgetreten.

Eine entsprechende Möglichkeit ist den Steuerpflichtigen mit Überschußermittlung nicht geboten; sogenannte 'vorweggenommene' Betriebsausgaben oder Werbungskosten betreffen, wie sich herausgestellt hat, ganz andere Sachverhalte. Ihnen entgehen daher die beiden Vorteile, die eine Aufwandantizipation mit sich bringt, nämlich eine Steuerverschiebung und eine Progressionsdämpfung.

Der Steuerverschiebungseffekt ergibt sich, weil ein Verlust schon im Jahr seiner Absehbarkeit und nicht erst im Jahr seiner Realisation zur Senkung der Einkünfte und einer entsprechenden Senkung

---

1) Gem. § 6 a EStG. Vgl. dazu BFH Urt. v. 3. 7.1964, BFHE 81, 225/230. Weitere Beispiele bei BARSKE, aaO, S. 4705.

2) Gem. § 6 a Abs. 3 und 4 EStG.

3) Vgl. die näheren Überlegungen bei D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 384 f.

der ESt beiträgt[1]. Zwischen den beiden Jahren steht dem Steuerpflichtigen wirtschaftlich betrachtet ein zinsloser staatlicher Kredit in Höhe der Steuerminderung zur Verfügung[2]. Dieser Effekt würde auch bei einem proportionalen Verlauf des ESt-Tarifs zustandekommen.

Demgegenüber ergibt sich die zweite Auswirkung einer Vorverlagerung von Aufwand nur bei progressiver Tarifgestaltung und auch nur bei bestimmten zeitlichen Einkunfts- und Einkommensverläufen: Teilwertabschreibungen können eine Nivellierung von Einkünften und damit des Einkommens nach sich ziehen, wodurch - über mehrere Jahre betrachtet - eine Belastung mit niedrigerem Durchschnittsteuersatz eintritt[3].

bb) Schlußfolgerungen

Die unterschiedlichen zeitlichen Zuordnungsprinzipien für Gewinn- und Überschußeinkünfte schlagen sich auch in unterschiedlichen, im Zusammenhang mit dem Bemessungszeitraum noch im einzelnen zu untersuchenden Belastungseffekten nieder. Eine sachliche Recht-

---

1) Oder, um das Beispiel der Zusage einer Altersversorgung noch einmal aufzugreifen: Weil der Pensionsaufwand schon im Jahr der Zusage und nicht erst im Jahr der Auszahlung wirksam wird.

2) Um einen Kredit handelt es sich, weil dem Steuerpflichtigen die Abschreibung im Jahr der Realisation nicht mehr zur Verfügung steht. Der Kredit bleibt auch bestehen, wenn der Teilwert zwischenzeitig wieder steigt, denn eine entsprechende Zuschreibung ist gem. § 6 Abs. 1 Ziff. 2 Satz 3 und 4 EStG nicht zwingend. Vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 772 zu § 6.

3) Der Progressionseffekt ist eines der zentralen finanzwissenschaftlichen Probleme auf der Ebene der ESt-Bemessungsgrundlage; vgl. eingehend Abschn. II. E) 2. c) dieser Arbeit.

fertigung hierfür ist kaum erkennbar[1]. Allenfalls können einige Abweichungen als Ausdruck des verschiedenen Risikos gewertet werden, mit dem Einkünfte, die sich durch Betriebsvermögensvergleich ergeben, möglicherweise gegenüber den durch Überschußrechnung ermittelten Einkünften behaftet sind[2].

Angesichts dieses Ergebnisses wird die Forderung nach einer Angleichung beider Periodisierungsverfahren unterstrichen, wie sie Dieter SCHNEIDER erhebt:

> "Um die Vergleichbarkeit zwischen Gewinnermittlung und Überschußrechnung zu erreichen, muß der Zeitpunkt der Einkommensentstehung (Ertragsverwirklichung, Aufwandsverrechnung) bei beiden Ermittlungsarten der gleiche sein." 3

In welcher Richtung eine solche Angleichung sinnvollerweise vorgenommen werden müßte, läßt sich aus der vorangegangenen Darstellung schließen: Sie hatte gezeigt, daß zwar allein das Konzept der Vermögensvergleichs den finanzwissenschaftlichen Vorstellungen von der Bemessungsgrundlage der ESt gerecht wird und die Formen der Überschußrechnung lediglich hilfsweise, vereinfachte Ermittlungswege bilden. Sie hatte aber auch ergeben, daß für die Zwecke der Einkommensbesteuerung das bei den Überschußeinkünften angewandte Zufluß-/Abflußprinzip im Vergleich zum Realisationsprinzip die geeigneteren Resultate liefert .

---

1) So D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 373: "Gleichmäßigkeit der Besteuerung verlangt schließlich, daß 30000 Mark Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten die gleiche steuerliche Leistungsfähigkeit verkörpern wie 30000 Mark Gewinn aus Gewerbebetrieb."

2) Vgl. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, aaO, Tz. V 149. Zur Bedeutung des Risikoaspekts für die Einkommensbesteuerung genauer ENGELS/MITSCHKE/STÄRKLOFF,aaO, S. 41. BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, aaO, S. 53 versucht die Ungleichbehandlung mit einer "gewissen wirtschaftlichen Selbständigkeit" der Gewinneinkunftsbetriebe gegenüber ihrem Inhaber zu rechtfertigen.

3) D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 393.

Infolgedessen liegt es nahe, die Vergleichbarkeit über eine Annäherung des Realisations- an das Zufluß-/Abflußprinzip herzustellen, indem Gewinneinkünfte nur dann als entstanden gelten, wenn die einkunftsschaffende Leistung realisiert und die entsprechenden Einnahmen oder Ausgaben geflossen sind. Dabei sollten die Abschreibungsregeln,wie bei der Überschußrechnung praktiziert, erhalten bleiben[1]. Damit ist zugleich gesagt, daß die nur für den Vermögensvergleich zulässige Teilwertabschreibung zu entfallen hätte[2].

Eine Umsetzung solcher Angleichungsvorschläge in das ESt-Recht scheint allerdings ebensowenig in Sicht wie die Lösung des noch gravierenderen Problems der Erfassung des 'richtigen' Totalergebnisses[3]. Wenn im folgenden die Frage gestellt wird, in welchem zeitlichen Rahmen die Einkünfte zur eigentlichen Bemessungsgrundlage, dem Einkommen, zusammenzufassen sind, so muß das nach alledem unter dem Vorbehalt geschehen, daß bereits die Ermittlung der Ausgangsgrößen mit zahlreichen zeitlichen Verzerrungen behaftet ist.

---

1) Vgl. D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 379; ferner POHMER, Die betriebswirtschaftliche Problematik der Gewinnrealisation ..., aaO, S. 552.

2) Dies ist ein Postulat mit weitreichenden Folgen; vgl. D. SCHNEIDER, Sofortiger Verlustausgleich statt Teilwertabschreibung, aaO, S. 68-72. Ablehnend BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Gutachten der Steuerreformkommission 1971,aaO, Tz. V 150.

3) Vgl. nur den konservativen Standpunkt ebenda, Tz. II 43 ff., 96, 99 und 106 sowie V 71, 293.

## 2. Einkommen und Bemessungszeitraum

### a) Das Einkommen als Zeitraumgröße

Wenn auf die eine oder andere soeben dargestellte Weise ermittelt ist, wieviel Einkünfte ein Steuerpflichtiger in dem der jeweiligen Einkunftsart entsprechenden Ermittlungszeitraum gehabt hat, kann darin keineswegs schon die Bemessungsgrundlage der ESt gesehen werden. Zur Anwendung des Steuertarifs bedarf es nämlich zuvor der Zusammenfassung aller Einkünfte zu dem einen 'zu versteuernden Einkommen'.

Der BFH versucht, den Unterschied zwischen beiden Schritten zum Ausdruck zu bringen, indem er die Einkünfte als "Besteuerungsgrundlagen" von dem Einkommen als "Bemessungsgrundlage" abgrenzt[1].

Der Charakter des Einkommens trägt in erster Linie die Verantwortung dafür, daß das Zeitproblem bei der ESt - auch auf den anderen Stufen des Steuertatbestandes - als ein Zeitraumproblem in Erscheinung tritt. Denn bei aller Unterschiedlichkeit ökonomischer und steuerjuristischer Ansichten über das, was als Einkommen zu gelten hat, wird der Bezug dieses Begriffes auf einen Zeitraum doch allgemein als denknotwendige Selbstverständlichkeit aufgefaßt. So erklärt Werner MAHR aus wirtschaftswissenschaftlichem Blickwinkel:

---

1) Vgl. BFH Urt. v. 10.12.1971, BFHE 104, 235/237 (betr. mit Darlehen finanzierte Fortbildungskosten).

> "Die theoretische Analyse steht vor der Notwendigkeit, das kontinuierliche Medium der Zeit in voneinander unterschiedliche Abschnitte zu zerlegen, um die Einkommensbegriffe überhaupt formulieren zu können." 1

Und noch deutlicher HACKMANN:

> "Einkommen ist eine zeitraumbezogene Stromgröße. Mit der Entscheidung für Einkommen im Sinne eines Zuwachses an ökonomischer Verfügungsmacht als relevanten steuerlichen Gleichheitsmaßstab stellt sich somit schon aus definitorischen Gründen die Frage nach dem zugrunde zu legenden Zeitraum." 2

E. ZIMMERMANN faßt den Standpunkt der Steuerrechtswissenschaft im Jahre 1926 mit unveränderter Gültigkeit zusammen:

> "So verschieden auch der Einkommensbegriff umschrieben wird, darin stimmen alle aufgestellten Definitionen überein, daß ... der Zeitabschnitt ein wesentliches Element des Einkommensbegriffs bildet." 3

Ernst BLUMENSTEIN schließlich zieht die Konsequenz für den Steuergesetzgeber:

> "Das Einkommen besteht aus Wirtschaftsgütern, die dem Steuerpflichtigen während eines bestimmten Zeitraums zufliessen. Dessen gesetzgeberische Umschreibung ist deshalb unumgänglich notwendig ... (Bemessungsperiode)." 4

---

1) W. MAHR, aaO, S. 336 (Hervorh. v. Verf.).

2) HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 44 (Hervorh. v. Verf.).

3) E. ZIMMERMANN, Die Bedeutung des Steuerabschnitts ..., aaO, Sp. 455 (Hervorh. v. Verf.); ähnlich EBERT, aaO, S. 5 sowie SACHSE, aaO, S. 23.

4) E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, aaO, S. 227 (Hervorh. i. Orig.); ähnlich I. BLUMENSTEIN, Die Praxis ..., aaO, S. 1 und 79.

Der deutsche Steuergesetzgeber erkennt dies auch, wenn er feststellt:

> "Der Begriff des Einkommens setzt die Beziehung zu einem Zeitraum voraus. Eine der wichtigsten Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes ist daher die Bestimmung des Zeitraums, innerhalb dessen das Einkommmen jeweils zu erfassen ist." 1

Für die Finanzrechtsprechung erklärt schon der RFH:

> "... der Begriff des Einkommens im Sinne des Einkommensteuergesetzes ist nach der positiven wie nach der negativen Seite ohne Hinzunahme des Zeitelements ... gar nicht denkbar." 2

Die Bedeutung der Zeit für den Inhalt des steuerlichen Einkommensbegriffs hat zusammenfassend POPITZ in einer Abhandlung dargestellt, in der er "das Zeitelement" als eines der fünf Wesensmerkmale des Einkommens herausarbeitet[3]. Mit POPITZ versteht es sich für Ökonomen[4] und Juristen[5] gleichermaßen von selbst, daß es der

---

1) Vgl. Begr. StNOG 1954, aaO, S. 73.

2) Urt. v. 8. 8.1930, RFHE 27, 107/112.

3) Vgl. POPITZ, aaO, S. 410-413; ihm folgend z. B. BECKER, Komm. EStG 1925, aaO, Vorbem. zur Auslegung des EStG, S. 4 ff.; HENSEL, Steuerrecht, aaO, S. 61; DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, S. 8.

4) Vgl. statt aller HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 32 f.; Henry LAUFENBURGER: Die Einkommensbesteuerung, HdF Bd. II, 2. Aufl. Tübingen 1956, S. 448-501, hier: S. 462 f.

5) Vgl. statt aller BECKER, Steuerabschnitt, aaO, Sp. 543; FRIEDRICHS, aaO, S. 655.

Bezug auf einen Zeitraum ist, der das Einkommen von der Bestandsgröße 'Vermögen' unterscheidet, die ihrerseits nur im Blick auf einen Zeitpunkt ermittelt werden kann:

> "Der entscheidende Unterschied liegt in dem beiden Begriffen innewohnenden Zeitelement: das Vermögen bezeichnet den in einem bestimmten Zeitpunkt vorhandenen Bestand von Gütern, beim Einkommen handelt es sich um das Hinzutreten und Ausscheiden von Gütern während eines Zeitraumes (Jahres), dort Zustand, hier Bewegung." 1

Dieser Umstand äußert sich bereits im Vorfeld der Feststellung des ESt-Maßstabs, d.h. bei der Ermittlung der Einkünfte darin, daß auch ihr bestimmte Zeitabschnitte zugrundegelegt werden müssen[2].

Ähnliches Gewicht ist dem Zeitfaktor weder hinsichtlich des Subjekts noch hinsichtlich des Gegenstands der ESt beizumessen: Zwar kann die Länge des Ermittlungszeitraums im Einzelfall durch Vorgänge beeinflußt werden, die sich auf der Subjekts- oder Gegenstandsebene abspielen. Eigenarten auf der Stufe des Steuergegenstands sind es auch, die die vom EStG vorgesehenen Alternativen für den Ermittlungszeitraum als verfahrensökonomisch sinnvoll erscheinen lassen. Warum aber überhaupt die Notwendigkeit zu einer abschnittweisen Erfassung besteht, erklärt sich erst aus dem Charakter der Bemessungsgrundlage[3].

---

1) POPITZ, aaO, S. 406 (Hervorh. i. Orig.).

2) Vgl. etwa BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, aaO, S. 73: "Sie (erg.: die ESt. D. Verf.) muß - es geht einfach nicht anders - die Einkünfte nach Zeitabschnitten erfassen." Ähnlich HENSEL, Steuerrecht, aaO, S. 91.

3) Nichts anderes meint I. BLUMENSTEIN, Steuerperiode, aaO, S. 369, wenn sie sagt: "Bedingt ist die Periodizität durch die Natur des Steuerobjekts." Denn mit 'Steuerobjekt' ist bei ihr das Einkommen angesprochen.
E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, aaO, S. 262, spricht im gleichen Sinne vom "rekreszierenden Steuerobjekt".

Die zeitliche Umgrenzung des ESt-Maßstabs durch den Bemessungszeitraum besitzt, wie sich anschließend erweisen wird, eine eigenständige und für die Höhe der Steuerbelastung herausragende Bedeutung im Vergleich zu den bis jetzt behandelten Fragen der periodischen Ermittlung des est-rechtlich erheblichen Sachverhalts einschließlich der Einkünfte.

Nach der Untersuchung des geltenden ESt-Rechts und seiner Entwicklung ist deshalb den theoretischen, von der Finanzwissenschaft bereitgestellten Alternativen zur Bestimmung des optimalen Bemessungszeitraums ein eigener Hauptteil gewidmet.

b) Das Abschnittsprinzip der Steuerbemessung

(1) Hauptmerkmal: Innerperiodischer Verlustausgleich

Mit der Ermittlung der Einkünfte für die möglicherweise verschiedenen Ermittlungszeiträume darf die Überprüfung des besteuerungserheblichen Sachverhalts im wesentlichen als abgeschlossen gelten[1]. Die Funktion des Bemessungszeitraums liegt nicht mehr auf dieser Ebene[2].

---

1) Es bleiben lediglich die tatsächlichen Voraussetzungen zu ermitteln, von denen die Berücksichtigung einzelner Abzugsposten auf dem Wege von der 'Summe der Einkünfte' bis zum 'zu versteuernden Einkommen' gem. § 2 Abs. 3 bis 5 EStG sowie die Gewährung von Tarifbegünstigungen abhängt.

2) Einen 'Ermittlungszeitraum für das Einkommen' im Gegensatz zu den 'Ermittlungszeiträumen für die Einkünfte', wie ihn HARDT, aaO, S. 89, konstruiert, gibt es demnach nicht.

Die Aufgabe der Bemessungsperiode besteht vielmehr darin, zu umschreiben, innerhalb welcher zeitlicher Grenzen die zuvor ermittelten Einkünfte der verschiedenen Arten zusammenzurechnen sind, um darauf den ESt-Tarif anwenden zu können.

Weil Einkünfte sowohl positiv als auch negativ ausfallen können[1], ermöglicht diese Zusammenrechnung einen Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten[2]. Die Additionsidee bezüglich des Einkommens wird damit - so AUFERMANN - zur "Kompensationsidee"[3]. BECKER macht das folgendermaßen deutlich:

> "... so ist es gleichgültig, ob er (erg.: der Steuerpflichtige. D. Verf.) etwa im ersten Teil des Jahres (erg.: als Bemessungszeitraum. D. Verf.) nur Verluste erlitten und Werbungskosten aufgewandt hat und erst im zweiten Teil des Jahres Einkünfte und damit schließlich Gewinn erzielt hat: das Ergebnis gilt." 4

---

1) Allerdings kennt das EStG 1979 in § 2 Abs. 2 nur den Begriff des 'Gewinns' und des 'Überschusses'. Die Möglichkeit negativer Einkünfte wurde im Wortlaut schlicht vergessen; vgl. BFH Gutachten v. 25. 1.1951,BFHE 55, 182/184 (betr. den Verlustvortrag gem. § 10 d EStG).

2) Bis zum EStRefG 1974 bestimmte § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG ausdrücklich: "Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Absatz 3 bezeichneten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben..." (Hervorh. v. Verf.). Der Hinweis auf den Verlustausgleich ist als Selbstverständlichkeit entfallen - vgl. Begr. EStG 1975, aaO, S. 238.

3) Vgl. AUFERMANN, aaO, S. 176.

4) BECKER, Komm. EStG 1925, aaO, Vorbem. 15 zu §§ 2-5 (Hervorh. i. Orig.).

Der Bemessungszeitraum steckt diesem Verlustausgleich den zeitlichen Rahmen, worauf Ökonomen Bezug nehmen, wenn sie vom 'innerperiodischen' Verlustausgleich sprechen[1], der von ihnen noch genauer in die beiden Stufen des 'horizontalen' und des 'vertikalen' Verlustausgleichs unterteilt wird. Ersterer meint die Kompensation zwischen den Einkünften ein und derselben Art; letzterer die Aufrechnung zwischen den verschiedenen Einkunftsarten eines Steuerpflichtigen[2].

In dieser zeitlichen Reihenfolge finden sich die beiden Ausprägungen des innerperiodischen Verlustausgleichs schon in den ersten Ansätzen zu einer modernen Einkommensbesteuerung auf deutschem Boden, wenngleich der Wortlaut des PrEStG 1891 dies nicht zu erkennen gibt[3]. So liegt es auch beim EStG 1920[4] und beim EStG 1925[5]. Erst das EStG 1934 erwähnt den vertikalen

---

1) Vgl. statt aller ANDEL, aaO, S. 367 f.; ferner Rudolf SCHINDELMANN: Die Kompensation gewerblicher Verluste im deutschen Steuerrecht, Diss. München 1968, S. 7.
Juristen meinen mit 'Verlustausgleich' durchweg die innerperiodische Kompensation im Gegensatz zum 'Verlustabzug' gem. § 10 d EStG, der zwischen mehreren Bemessungszeiträumen und insofern 'interperiodisch' vorgenommen wird.
Vgl. dazu z. B. BFH Urt. v. 4.11.1960, BFHE 72, 11 f.

2) Vgl. statt aller WÖHE, aaO, S. 85. In der im Text genannten Reihenfolge findet der Verlustausgleich auch zeitlich statt; vgl. zu den wenigen Ausnahmen SCHINDELMANN, aaO, S. 32 f.

3) Vielmehr wurden Bestimmungen, die in allen Landes-EStG'en ähnlich wie § 7 PrEStG 1891 lauteten, so ausgelegt. § 7 besagt: "Als Einkommen gelten die gesamten Jahreseinkünfte der Steuerpflichtigen aus ..." (Hervorh. v. Verf.).
Dazu mit weiteren Beispielen BFH Gutachten v. 25. 1.1951, BFHE 55, 182/185.

4) § 4 EStG 1920 spricht nur vom "Gesamtbetrag der ... Einkünfte".

5) § 2 EStG 1925: "Mit dem gesamten Einkommen sind steuerpflichtig ...".

Verlustausgleich beiläufig[1]. Der Satz ist 1975 als Selbstverständlichkeit wieder entfallen[2].

LANG charakterisiert den Verlustausgleich innerhalb eines Bemessungszeitraums als rechtliches "Tatbestandselement" des Einkommens[3]. SCHINDELMANN billigt ihm vom Standpunkt des Ökonomen Gewicht als "Bestandteil des steuerlichen Einkommensbegriffs" zu[4].

Ganz genau genommen handelt es sich dabei um eine Form des Abschnittsprinzips der Einkommensbesteuerung, die im Rahmen dieser Untersuchung als 'das Abschnittsprinzip der Steuerbemessung' behandelt wird.

Am deutlichsten läßt sich die Eigenart dieses Grundsatzes durch den aus ihm zu ziehenden Umkehrschluß zeigen: Daß ein Ausgleich zwischen positiven und negativen Einkünften innerhalb eines Bemessungszeitraums stattfindet, bedeutet anders gewendet, daß ein Ausgleich der Einkünfte oder gar des Einkommens zwischen den aufeinanderfolgenden Bemessungszeiträumen nicht erfolgen darf[5]. Entsteht für eine Bemessungsperiode nach dem inneren

---

1) Vgl. das Zitat in Fn. 2 auf S. 276.
2) Vgl. ebenda.
3) LANG, Systematisierung der Steuervergünstigungen, aaO, S. 108.
4) SCHINDELMANN, aaO, S. 8.
5) Vgl. HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 58 f.

Verlustausgleich ein negatives Gesamtergebnis, so ist es für die Steuerbemessung mit dem Wert 'null' anzusetzen[1] und auch in den nachfolgenden Bemessungsabschnitten grundsätzlich nicht mehr zu beachten.

Dieses Prinzip zeitigt unerwünschte Belastungswirkungen, was etliche Durchbrechungen im ESt-Recht nach sich gezogen hat[2]. Sowohl die Ursachen der Kritik als auch die Ausnahmen werden anschließend diskutiert. Bevor dies geschieht, bleibt noch das Verhältnis des Abschnittsprinzips der Steuerbemessung zur vorher ausführlich betrachteten Form des Periodizitätsgrundsatzes der Einkommensbesteuerung zu untersuchen - das Verhältnis zum Abschnittsprinzip der Einkunftsermittlung.

(2) Abschnittsbemessung und Abschnittsermittlung

Ein einheitliches Einkommen kann nur für einen einzigen Zeitraum, den Bemessungszeitraum, errechnet werden. Das verursacht im Blick auf die Ermittlung der hierfür erforderlichen Ausgangsgrößen

---

1) Die Anwendung des Steuertarifs auf eine negative Bemessungsgrundlage würde zu einer Steuerschuld des Staates gegenüber dem Steuerbürger führen. Die finanzwissenschaftliche Diskussion um die Zweckmäßigkeit 'negativer Einkommensteuern' beschäftigt sich weniger mit einer solchen Konstellation als vielmehr mit der Unterschreitung einer gewissen Mindest-Bemessungsgrundlage. Vgl. zu den Konzepten einer negativen ESt Jürgen PAHLKE: Wirkungen negativer Einkommensteuern auf das individuelle Arbeitsangebot, JbfNÖSt 190. Jg. (1975/76), S. 219-234, insbes. S. 222 f.

2) Vgl. dazu Abschn. II. E) 2. d) dieser Arbeit.
Auf der anderen Seite gibt es auch Vorschriften, die den Grundsatz der Abschnittsbemessung nur bekräftigen. Vgl. etwa D. SCHNEIDER, Rechtssichere Gesetzesanwendung und Steuerplanung, aaO, S. 95 f., der darauf hinweist, daß der 'berüchtigte' § 15 a EStG (eingeführt durch StÄndG v. 20. 8.1980, BGBl. 1980 I, S. 1545) eigentlich überflüssig sei, wenn man die Berücksichtigung negativer Kapitalkonten als Durchbrechung des Prinzips der jährlichen Gewinnberechnung erkannt und im Blick auf § 167 Abs. 3 HGB gewürdigt hätte.

- der Einkünfte - solange keine zeitlichen Schwierigkeiten, als die Einkünfte alle für denselben Ermittlungszeitraum festzustellen sind. Es liegt auf der Hand, daß Bemessungs- und Ermittlungszeitraum dann zusammenfallen[1]. So stimmen auch im geltenden ESt-Recht beide Perioden regelmäßig mit dem Kalenderjahr überein[2].

Schwierigkeiten tauchen immer dann auf, wenn ein Steuerpflichtiger vom Kalenderjahr abweichende Ermittlungszeiträume in Anspruch nehmen kann oder muß. Nach dem EStG 1979 ist es z. B. denkbar, daß ein Steuerpflichtiger, der einen oder mehrere ins Handelsregister eingetragene Gewerbebetriebe unterhält, außerdem der Land- und Forstwirtschaft nachgeht und schließlich noch ein Haus vermietet, drei oder mehr verschiedene Ermittlungszeiträume zu beachten hat:

Für die Gewerbebetriebe gelten die vom Inhaber gewählten Wirtschaftsjahre[3], für Land- und Forstwirtschaft die Zeit vom 1. Juli bis zum 30. Juni[4] und für die nebenerwerbsmäßige Vermietung das Kalenderjahr[5]. Wenn es auch im Interesse des einzelnen liegen

---

1) Vgl. I. BLUMENSTEIN, Steuerperiode, aaO, S. 373.

2) Gem. § 2 Abs. 7 Satz 1 und 2 EStG 1979.

3) Gem. § 4 a Abs. 1 Ziff. 2 EStG.

4) Gem. § 4 a Abs. 1 Ziff. 1 EStG.

5) Gem. § 2 Abs. 7 Satz 2 EStG.

mag, aus Vereinfachungsgründen von sich aus eine weitgehende Vereinheitlichung anzustreben[1], so verlangen die vom Gesetz grundsätzlich eröffneten Möglichkeiten aber auf jeden Fall nach einer Regelung der Frage, für welchen Zeitraum die Einkünfte zur Bemessungsgrundlage zusammengefaßt werden sollen - oder wie schon R. MEYER es für die alte österreichische Personalsteuer ausdrückt: Die EStG'e haben zu klären,

> "... der Ertrag, das Einkommen welches Jahres 'die Besteuerungsgrundlage' (Bemessungsgrundlage) zu bilden habe, (und) aus den Einnahmen und Ausgaben welcher Periode (sie) 'zu berechnen sei'." 2

Diese Frage ist seit dem EStG 1934 in der Weise beantwortet, daß Bemessungszeitraum stets und ausnahmslos das volle, zuletzt abgelaufene Kalenderjahr bildet[3]. Die Zurechnung der Ergebnisse davon abweichender Ermittlungszeiträume geschah im EStG 1934 mittels folgender Fiktion:

> "Bei Land- und Forstwirten oder bei Gewerbetreibenden ... gilt der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet." 4

---

1) Ausdruck dessen ist § 4 a Abs. 1 Ziff. 3 Satz 2 EStG 1979, wonach Land- und Forstwirte, die auch Gewerbetreibende sind, unter bestimmten Bedingungen das land- und forstwirtschaftliche Wirtschaftsjahr auch für den Gewerbebetrieb ansetzen dürfen.

2) R. MEYER, aaO, S. 11 (Hervorh. i. Orig.).

3) So wird heute § 2 Abs. 7 Satz 1 EStG 1979 ausgelegt; vgl. JAKOB, aaO, S. 100. Dazu und zu dem Vorläufer HERRMANN/HEUER, Anm. 5 zu § 25. - § 2 Abs. 7 Satz 2 und 3 beziehen sich nach einhelliger Meinung nur auf den Ermittlungszeitraum.

4) § 2 Abs. 5 Satz 1 EStG 1934.

Diese Fiktion macht offensichtlich die Ziele, die mit dem Streben nach einer 'zeitgerechten' Ermittlung der Einkünfte verfolgt werden, zum Teil wieder zunichte. In die Bemessungsgrundlage der ESt gehen ihr zufolge nicht nur Einkünfte ein, die tatsächlich während des Bemessungszeitraums angefallen sind. Vielmehr werden auch Ergebnisse von Ermittlungsperioden berücksichtigt, die partiell außerhalb - genauer: schon vor - dem jeweiligen Bemessungszeitraum liegen. Die Steuerbelastung wird insoweit aufgeschoben[1].

Um diesen Bemessungs-time-lag zu mildern, ging man im Jahre 1950 zu einer differenzierteren Aufteilung über: Land- und forstwirtschaftliche Wirtschaftsjahre waren danach mit ihren Einkünften auf das Kalenderjahr, in dem das jeweilige Wirtschaftsjahr begann, und auf das Kalenderjahr, in dem das jeweilige Wirtschaftsjahr endete, umzulegen - und zwar nach Maßgabe des zeitlichen Anteils des Wirtschaftsjahres am ersten und am zweiten Kalenderjahr (Bemessungszeitraum)[2]. Für Gewerbebetriebe hatte die Zurechnung im Verhältnis der Umsätze zu erfolgen, die während des ersten und des zweiten Teils des Wirtschaftsjahres erzielt worden waren[3].

Diese Regelung schuf für Land- und Forstwirte nichts anderes als eine Bemessung nach zweijährigem Durchschnitt. Denn das Ergebnis eines Wirtschaftsjahres ging regelmäßig mit 50 % - entsprechend dem zeitlichen Anteil vom 1. Juli bis 31. Dezember - in die Bemessungsgrundlage des Kalenderjahres k und mit 50 % - entsprechend dem zeitlichen Anteil vom 1. Januar bis 30. Juni - in die Bemessungsgrundlage des Folgejahres k+1 ein.

---

1) Vgl. kritisch Kuno BARTH: Die Veranlagung der Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer seit dem EStG 1925, Wpg. 3. Jg. (1950), S. 112-115; hier: S. 112.

2) Gem. § 2 Abs. 6 EStG i.d.F. des ESt- und KStÄndG v. 29. 4.1950, BGBl. 1950, S. 95.

3) Vgl.ebenda.

Eine solche Durchschnittsbemessung hat einen gewinnivellierenden Effekt, der aus wirtschaftspolitischen Gründen erwünscht ist[1]. Sie besitzt außerdem den Vorteil einfacher Anwendbarkeit. Deshalb ist sie seither unverändert in Kraft[2]. Allerdings kann ein Nachteil darin gesehen werden, daß die Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr, in das die erste Hälfte des jeweiligen Wirtschaftsjahres fällt, solange aufgeschoben werden muß, bis das Wirtschaftsjahr abgelaufen und der Gewinn hierfür ermittelt ist[3].

Die umsatzabhängige Aufteilung für Gewerbebetriebe liefert immer dann befriedigende Ergebnisse im Sinne einer den Gewinnermittlungsverfahren adäquaten Zurechnung, wenn die Gewinne stark positiv mit den Umsätzen korreliert sind. In der Praxis erwies sich die Regelung aber sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung als zu aufwendig. Sie wurde daher im Jahre 1957 durch die Rückkehr zum Grundsatz des EStG 1934 ersetzt[4].

Seitdem sind die Gewinne gewerblicher Wirtschaftsjahre wieder voll und ganz dem Kalenderjahr zwecks Steuerbemessung zuzuschlagen, in dem das jeweilige Wirtschaftsjahr endet[5].

---

1) Vgl. dazu eingehend den Abschn. III. B) 2.d) dieser Arbeit.

2) Vgl. § 4 a Abs. 2 Ziff. 1 EStG 1979.

3) Vgl. LADEMANN/SÖFFING/BROCKHOFF, Anm. 6 (S. 15) zu § 7.

4) Gem. § 2 Abs. 6 EStG i.d.F. des StÄndG v. 26. 7.1957, BGBl. 1957 I S. 848. Vgl. die Begr. in BT-Drs. II/3510, S. 7.

5) Vgl. § 4 a Abs. 2 Ziff. 2 EStG 1979. Ähnlich übrigens auch in Frankreich - vgl. Francis LEFEBVRE/Reinhard PÖLLATH/Albert J. RÄDLER: Steuern in Frankreich, Köln 1976, S. 68 f.

Dadurch ist auch wieder ein Steuerverschiebungseffekt möglich geworden, wie er bereits unter dem EStG 1934 auftreten konnte. Er verdient deshalb besondere Beachtung, weil er dank der freien Wählbarkeit des gewerblichen Wirtschaftsjahres eigentlich nach Belieben durch Gewerbetreibende genutzt werden kann. Die sogenannte 'Steuerpause' bildet das plastischste Beispiel für Friktionen zwischen den Prinzipien der Abschnittsbemessung und der Abschnittsermittlung im ESt-Recht. Sie soll deshalb näher betrachtet werden.

(3) 'Steuerpause'

Als 'Steuerpause' wird in der Rechtsprechung[1] und im Schrifttum[2] der Effekt bezeichnet, der dadurch zustandekommt, daß ein Steuerpflichtiger das Wirtschaftsjahr seines Gewerbebetriebs vom Kalenderjahr auf einen anderen Zwölfmonatszeitraum umstellt[3].

Wenn etwa statt des Kalenderjahrs die Zeit vom 1. April bis

---

1) Vgl. z. B. BFH Urt. v. 12. 3.1965, BFHE 82, 113/118; Urt. v. 19. 8.1969, BFHE 97, 112/116 sowie Urt. v. 24. 4. 1980, BFHE 131, 292 ff.

2) Vgl. neben der unübersehbaren Zahl kürzerer Veröffentlichungen Udo HAKELBERG: Die Umstellung des Wirtschaftsjahrs und das Einvernehmen mit dem Finanzamt darüber - § 2 Abs. 5 Ziff. 2 EStG und § 5 Abs. 2 KStG, Diss. Köln 1965, passim. Ferner BARSCH, aaO, S. 56 ff. und SACHSE, aaO, S. 61 ff.

3) Eine Steuerpause kann auch durch Umstellung von einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr auf ein anderes vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr erreicht werden. Der Wirkungszusammenhang bleibt derselbe wie der im Text geschilderte.

31. März zum Wirtschaftsjahr erhoben wird[1], muß zwischen dem 'alten' Wirtschaftsjahr und dem ersten 'neuen' Wirtschaftsjahr zwangsläufig ein verkürztes Rumpfwirtschaftsjahr eingeschoben werden, das vom 1. Januar bis zum 31. März reicht.

Nach der eben genannten zeitlichen Zurechnungsregel braucht der Gewerbetreibende im Jahr der Umstellung nur den Gewinn dieses auf drei Monate geschrumpften Ermittlungszeitraums zu versteuern, denn nur dieses Wirtschaftsjahr endet im betreffenden Kalenderjahr (Bemessungszeitraum). Der restliche Gewinn wird erst im folgenden Kalenderjahr zur Bemessung der ESt herangezogen - der Steuerpflichtige gelangt in den Genuß einer neunmonatigen Steuerpause[2].

Um diesen Belastungsverschiebungseffekt[3], der in Jahren hohen Gewinns naturgemäß besonders erheblich ausfällt, nicht völlig in das Belieben des jeweiligen Steuerpflichtigen zu stellen, hat der Gesetzgeber die - handelsrechtlich jederzeit zulässige[4] - Umstellung est-rechtlich an das "Einvernehmen mit dem Finanzamt" gebunden[5].

---

1) So der Fall des BFH-Grundsatzurteils v. 12. 3.1965,BFHE 82, 113 ff.

2) Im Extremfall kann die Steuerpause elf Monate betragen: Wenn zum 1. Januar vom Kalenderjahr auf das Wirtschaftsjahr vom 1. Februar bis 31. Januar übergegangen wird, entsteht ein nur einmonatiges Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. bis 31. Januar.

3) HAKELBERG, aaO, S. 11-13, spricht vom "Stundungseffekt". Zu den Bedingungen, unter denen eine Steuervermeidung eintritt, vgl. BÄRSCH, aaO, S. 58 f.

4) Gem. § 39 Abs. 2 HGB; vgl. dazu SACHSE, aaO, S. 61.

5) Gem. § 4 a Abs. 1 Ziff. 2 Satz 2 EStG; vgl. Begr. StNOG 1954, aaO, S. 72 ff.; ferner KRUSE, Zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs ..., aaO, S. 97-99.

Die Gründe, die nach der Rechtsprechung eine Umstellung rechtfertigen, unterstreichen den bereits festgestellten, engen Zusammenhang zwischen dem jeweiligen Wirtschaftsjahr und den Eigenarten eines bestimmten Betriebs: Nur Zweckmäßigkeitserwägungen im Blick auf die Bilanzerstellung, nicht etwa das Erstreben der Steuerpause als solcher dürfen Anlaß des Wechsels sein[1].

Der BFH verwehrte, um das eben verwendete Beispiel noch einmal aufzugreifen, die Umstellung auf die Zeit vom 1. April bis zum 31. März bei einem Zementwerk, dessen Inhaber vorgebracht hatte, die Produktion seines Betriebs liefe parallel zur allgemeinen Bautätigkeit - während der Monate der Vollbeschäftigung (April bis November) anfallende Wartungs- und Instandhaltungsarbeiten könnten deshalb erst im Januar bis zum März ausgeführt werden, wodurch sich zum Ende des Kalenderjahrs regelmäßig schwierige Bilanzabgrenzungen ergäben[2].

Das Gericht schloß sich der Ansicht der Finanzverwaltung an,

> "daß in der Zementindustrie das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr weitgehend branchenüblich sei." 3

---

1) Vgl. z. B. BFH Urt. v. 9.11.1966, BFHE 87, 293 (betr. vom Steuerpflichtigen selbst verschuldete Inventurschwierigkeiten); Urt. v. 19. 8.1969, BFHE 97, 112/116 (betr. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft).
Bei der Umstellung darf stets nur ein einziges Rumpfwirtschaftsjahr eingeschoben werden - vgl. Urt. v. 7. 2. 1969, BFHE 95, 158/160.

2) Vgl. BFH Urt. v. 12. 3.1965, BFHE 82, 113/113 f.

3) Ebenda, 118.

Das Erfordernis des finanzamtlichen Einvernehmens gilt im übrigen nicht für den Fall der Umstellung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs auf das Kalenderjahr. Der Gesetzgeber begründet dies mit dem Streben nach Verwaltungsvereinfachung, das für eine allgemeine Vereinheitlichung des Ermittlungszeitraums spreche[1].

Darüber hinaus besteht bei dieser Konstellation in aller Regel gar kein Anreiz durch eine Steuerpause[2]: Geht z. B. ein Gewerbetreibender mit Wirtschaftsjahr vom 1. Oktober bis 30. September auf das Kalenderjahr über, so hat er im Jahr des Wechsels k nicht nur das Ergebnis des letzten 'alten' Wirtschaftsjahrs (vom 1. Oktober k-1 bis 30. September k) zu versteuern, sondern außerdem noch die Einkünfte des Rumpfwirtschaftsjahrs vom 1.Oktober k bis 31. Dezember k[3]. Ein Bemessungszeitraum von zwölf Monaten umschließt in diesem Fall die in 15 Monaten ermittelten Gewinne[4]. Das bewirkt angesichts des progressiv gestalteten und auf Jahreseinkommen bezogenen Tarifs eine Mehrbelastung gegenüber der Verteilung auf zwei Bemessungszeiträume.

---

1) Vgl. Begr. StNOG 1954, aaO, S. 72.

2) Anreize sind allenfalls dort denkbar, wo ein Verlust-Ermittlungszeitraum mit einem Gewinn-Ermittlungszeitraum zusammentrifft und ein Verlustausgleich möglich würde, der ansonsten nicht in Frage käme.

3) Vgl. noch gravierender BFH Urt. v. 16. 9.1970, BFHE 100, 81 ff., wo das Rumpfwirtschaftsjahr aber nicht durch Umstellung, sondern durch Tod des Steuerpflichtigen am 28. Dezember entstand. Es ergab sich dem BFH zufolge ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Juli bis 30. Juni, so daß durch die Erben im Todesjahr Gewinne zu versteuern waren, die in 18 Monaten erzielt wurden!

4) SACHSE, aaO, S. 65, betont zu Recht, daß es sich hierbei nicht um einen verlängerten Ermittlungszeitraum handelt, sondern um zwei aufeinanderfolgende, von denen einer verkürzt ist und deren Ergebnisse lediglich zum Zwecke der Steuerbemessung addiert werden.

Das Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung wird in Fällen wie dem geschilderten zwar nicht formell, aber materiell durchbrochen. Allerdings hat dieser Effekt bei der Kritik am Grundsatz der Einjahresbemessung noch nie eine Rolle gespielt. Die stattdessen geäußerten Bedenken lassen sich vielmehr wie folgt zusammenfassen.

c) Kritik am Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung

(1) Gegenstand der Kritik

aa) Kongruenzeffekt

Als das Hauptmerkmal des Prinzips der ESt-Bemessung nach dem Kalenderjahr ist hervorgehoben worden, daß ein negatives Jahreseinkommen nur mit dem Wert 'null' als Steuermaßstab berücksichtigt wird. Es wirkt sich weder auf die Höhe der zu versteuernden Einkommen früherer noch späterer Bemessungszeiträume aus. Positive Einkünfte, die derselbe Steuerpflichtige aus einem anderen Betrieb des gleichen Erwerbszweiges oder aus einer der übrigen Erwerbstätigkeitsarten erwirtschaftet, können damit Verluste nur insoweit kompensieren, als sie demselben Bemessungszeitraum zuzuordnen sind - wenn sie dazu nicht genügen, findet keine weitere Verrechnung mit etwa vorher oder nachher erzielten Gewinnen oder Überschüssen mehr statt.

Diese Verfahrensweise verletzt den Grundsatz der Kongruenz, sobald für einen einzigen Bemessungszeitraum ein negatives Einkommen zustandekommt[1].

---

1) So schon Franz HELPENSTEIN: Die Durchbrechung des Grundsatzes der Kongruenz im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz durch Nichtberücksichtigung des Verlustvortrages, ZfhF 22. Jg. (1928), S. 177-191, hier: S. 184 ff.

Das steuerlich erfaßte Totaleinkommen, m.a.W.: die Summe aller jährlichen Bemessungsgrundlagen eines Steuerpflichtigen, übersteigt dann nämlich das tatsächlich erwirtschaftete und ermittelte Totaleinkommen. Zur Verdeutlichung mag ein Beispiel dienen, in dem die Behandlung eines Beamten B mit konstantem Jahreseinkommen und eines Gewerbetreibenden GB mit schwankendem Jahreseinkommen über drei Bemessungszeiträume hinweg verglichen wird:

| Bemessungszeitraum (Kalenderjahr k) | B | | GB | |
|---|---|---|---|---|
| | ermittelt. Einkommen | ESt-Bemessg.-grundlage | ermittelt. Einkommen | ESt-Bemessg.-grundlage |
| 1 | 60.000 | 60.000 | 120.000 | 120.000 |
| 2 | 60.000 | 60.000 | - 30.000 | 0 |
| 3 | 60.000 | 60.000 | 90.000 | 90.000 |
| Summe | 180.000 | 180.000 | 180.000 | 210.000 |

Im Unterschied zu dem Problem der Bilanzkongruenz im Rahmen der Einkunftsermittlung, das nur für Gewinnermittler auftreten kann[1], ist der hier angesprochene Kongruenzeffekt bei allen Steuerpflichtigen denkbar - ob sie ihre Einkünfte mittels einer Steuerbilanz oder mittels einer Überschußrechnung feststellen, spielt auf der Ebene der Steuerbemessung keine Rolle mehr. Der ausschließlich nichtselbständig Arbeitende unterliegt dem Effekt theoretisch genauso wie der Gewerbetreibende, obschon letzterer typischerweise viel eher von Einkommensschwankungen bis in den negativen Bereich hinein betroffen sein dürfte[2].

---

1) Vgl. oben Abschn. II. E) 1.c) (4).

2) Vgl. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, aaO, Tz. V 328.

Wegen des Kongruenzeffekts steht das Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung der ESt für NEUMARK im Widerspruch zur "Kontinuität des Wirtschaftsprozesses"[1]. Die "Annahme einer Nicht-Existenz von Einkommen" in den Fällen eines tatsächlich negativen Einkommens verletze den Grundsatz der Substanzerhaltung[2].

In der Tat können die Argumente, die zur Rechtfertigung der beiden Abschnittsprinzipien der Einkunftsermittlung mit ihren verschiedenen Ermittlungszeiträumen vorzubringen sind - z. B. Orientierung am jeweiligen Produktionsablauf oder an der technischen Zweckmäßigkeit für das innerbetriebliche Rechnungswesen - kaum mehr zur Rechtfertigung der Steuerbemessung nach Jahresabschnitten ins Feld geführt werden[3]. Der synthetische Charakter des Einkommens als Bemessungsgrundlage, d. h. die Verschmelzung der Ergebnisse verschiedener Erwerbstätigkeitsarten in einer einzigen Zahlengröße, erlaubt von seiner Konzeption her keine Schlüsse von Eigenarten einzelner Erwerbstätigkeiten oder Betriebe auf die Ausgestaltung des Steuermaßstabs als Indikator der Gesamtleistungsfähigkeit einer natürlichen Person[4].

---

1) Vgl. NEUMARK, Probleme der allgemeinen Einkommenstheorie, aaO, S. 48.

2) Vgl. ebenda; ferner BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, aaO, Tz. V 325, wonach "diese Auswirkungen ... dem Wesen der Ertragsteuer" widersprechen. Ähnlich auch Manfred ORTH: Überlegungen zum zweijährigen Verlustrücktrag i.d.F. eines 2. Haushaltsstrukturgesetzes, FR 36. (63.) Jg. (1981), S. 525-536, hier: S. 530; sowie SCHINDELMANN, aaO, S. 22 und SCHMIDLIN, aaO, S. 220.

3) Vgl. auch HALLER, Die Steuern, aaO, S. 90 f., der die zeitliche Steuerlastverteilung von der zeitlichen Ermittlung der Leistungsfähigkeitsindikatoren trennt.

4) Das gilt grundsätzlich unbeschadet des Umstandes, daß in der Praxis ein ganz wesentlicher Teil aller Steuerpflichtigen nur eine einzige Erwerbstätigkeit ausüben dürfte.

Eine dem abstrakten Begriff 'Leistungsfähigkeit' wesensgemäße zeitliche Dimension läßt sich nicht exakt bestimmen. WACKE stellt deshalb nur vorsichtig fest:

> "die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist ein Zustand von einiger Dauer, sie ist aus dem Zufallsergebnis eines Jahres nicht erkennbar." 1

BERNSTEIN äußert sich in ähnlicher Weise:

> "Leistungsfähigkeit ... kann jedoch nur ein Dauerzustand sein ... Eine Abstellung des Begriffs auf die Zufälligkeiten der Einkommensgestaltung des jeweiligen einzelnen Steuerabschnitts ist ... nicht fair." 2

MITSCHKE erklärt zum Zusammenhang zwischen Leistungsfähigkeit und Zeit:

> "... aus der Interpretation der Leistungsfähigkeitsdoktrin ... (lassen sich) eindeutige Kriterien über die zeitliche Ausdehnung von Steuerbemessungsgrößen nicht gewinnen." 3

Etwas weiter geht demgegenüber HOLT mit dem Postulat:

> "To get reliable figures for ability to pay which will be suitable for determining the 'fair tax', the averaging period must span

---

1) Gerhard WACKE: Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit - Die drei Arten der Gleichmäßigkeit als Auflösung des gesetzlichen Tatbestandes, StuW 24. Jg. (1947) I Sp. 22 - Sp. 66, hier: Sp. 60. Vgl. ähnlich ANDEL, aaO, S. 392.

2) Otto BERNSTEIN: Ist der Dreijahresdurchschnitt abgetan?, VjSchrStuFR 3. Jg. (1929), S. 264-270, hier: S. 265 (Hervorh. i. Orig.). - Ähnlich H. W. ENDRISS: Zur Notwendigkeit eines Progressionsausgleichs, FR 21. (48.) Jg. (1966), S. 17-20, hier: S. 18.

3) MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO, S. 125.

> the patterns of high-income and low-income years which are associated with productive activities."[1]

Die auch vom BFH anerkannten

> "Schwierigkeiten ..., den Begriff der 'Leistungsfähigkeit' exakt zu umgrenzen" 2,

beziehen sich nach alledem nicht nur auf inhaltliche, sondern auch auf zeitliche Schranken.

Insofern erstaunt es nicht, daß das Kalenderjahr als Bemessungszeitraum in der Finanzwissenschaft einhellig nur für "eine Sache der Konvention"[3] gehalten wird, die letzten Endes "as arbitrary as any other" ist[4] und genauso gut einer anderen Lösung Platz machen könnte[5].

Für die Jahresbemessung findet sich kaum mehr als das Argument, der Fiskus sei auf jährliche Steuereingänge angewiesen[6]. Wie sich noch zeigen wird, handelt es sich dabei aber nicht um eine Frage

---

1) HOLT, aaO, S. 350.

2) Urt. v. 6. 7.1973, BFHE 110, 119/122 (betr. die Verfassungsmäßigkeit eines progressiven ESt-Tarifs).

3) So NEUMARK, Probleme der allgemeinen Einkommenstheorie, aaO, S. 48.

4) So Eugene STEUERLE/Richard McHUGH/Emil M. SUNLEY: Who benefits from Income Averaging?, National Tax Journal vol. 31 (1978), S. 19-32, hier: S. 30. Vgl. ferner Wilbur A. STEGER: On the Theoretical Equity of an Averaging Concept for Income Tax Purposes, Tax Law Review vol. 13 (1958), S. 211-227, hier: S. 223; William VICKREY: Averaging for Income-Tax Purposes, The Journal of Political Economy vol. 47 (1939), S. 379-397, hier: S. 380.

5) Das gibt auch SCHICK, aaO, S. 15, zu, obwohl er als Jurist den wirtschaftswissenschaftlichen Vorwurf der Willkür gegen das Kalenderjahr als Bemessungszeitraum zurückweist.

6) Vgl. etwa SACHSE, aaO, S. 19; TIPKE, Steuerrecht, aaO, S. 195.

der Steuerbemessung, sondern um ein Problem der Veranlagungs- oder Erhebungstechnik[1].

Die Umgrenzung des ESt-Maßstabs nach dem Kalenderjahr läßt sich letztlich nur mit dem Gedanken der Oberschaubarkeit[2] und dem Wunsch nach einem für alle Steuerpflichtigen einheitlichen Bemessungszeitraum[3] rechtfertigen. Beide Gesichtspunkte haben es aber nicht verhindert, daß das Prinzip der Jahresbemessung der ESt in seiner strengen Form, d. h. mit konsequenter Durchbrechung der Einkommenskongruenz im Falle von Verlustjahren, im deutschen ESt-Recht nur kurz gegolten hat. Vielmehr strebt der Steuergesetzgeber die Herstellung der Kongruenz seit langem zumindest teilweise durch die Zulassung eines interperiodischen - also zwischen mehreren Bemessungszeiträumen vorzunehmenden - Verlustabzuges an. Dessen Entwicklung und Wirksamkeit wird im Anschluß an die normativen Grundlagen erörtert, auf denen die Kritik am Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung insgesamt beruht.

Zuvor ist jedoch noch der zweite, Kritik auslösende Belastungseffekt dieses Prinzips zu skizzieren.

---

1) Vgl. zutreffend BFH Urt. v. 9. 3.1961, BFHE 73, 722/726 (betr. die Besteuerung von Einkünften aus einer mehrjährigen Tätigkeit i.S. des § 34 Abs. 3 EStG).

2) So SCHICK, aaO, S. 13. Dazu kritisch HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 50 (mit Fn. 10).

3) Vgl. nochmals SCHICK, aaO, S. 13 sowie STUHRMANN, aaO, S. 77. Ferner (eher gegen die Bemessung nach der Lebenszeit als für die Ausrichtung am Kalenderjahr) D. SCHNEIDER, Steuerbilanzen, aaO, S. 51 f.

bb) Progressionseffekt

Der Kongruenzeffekt im Sinne einer Nichtberücksichtigung negativer Bemessungsgrundlagen wirkt sich offenbar bei jeder Form der Steuersatzgestaltung aus. So ergäbe sich, auch wenn im eben verwendeten Beispiel[1] statt des progressiven ESt-Tarifs ein Proportionalsatz angesetzt würde, eine Höherbelastung des bis in die Verlustzone schwankenden Einkommens. Das sei hier für den KSt-Satz von 56 % gezeigt:

| Bemessungs-zeitraum (Kalender-jahr k) | B | | GB | |
|---|---|---|---|---|
| | ermittelt. Einkommen | ESt bei t = 56% | ermittelt. Einkommen | ESt bei t = 56% |
| 1 | 60.000 | 33.600 | 120.000 | 67.200 |
| 2 | 60.000 | 33.600 | - 30.000 | 0 |
| 3 | 60.000 | 33.600 | 90.000 | 50.400 |
| Summe | 180.000 | 100.800 | 180.000 | 117.200 |

Die bisher erörterten Probleme stellen sich demgemäß auch bei Ertragsteuern mit Proportionalsätzen, insbesondere bei der KSt und GewSt[2].

---

1) Vgl. S. 289.

2) Vgl. betr. GewSt Manfred ORTH: Interperiodische Verlustkompensation im Gewerbesteuerrecht - Zugleich ein Beitrag zur Gewerbesteuerreform, Diss. Frankfurt a.M./Bern/Cirencester 1980, passim; ferner Gerhard BETHMANN: Die Problematik der gewerbesteuerrechtlichen Verlustkompensation, StuW 56. (9.) Jg. (1979), S. 332-342; sowie BFH Urt. v. 10. 5.1961, BFHE 73, 134 ff.
GewSt und KSt betr. SCHINDELMANN, aaO, S. 92 und 108; SACHSE, aaO, S. 109-116.

Anders steht es mit der zweiten kritisierten Eigenschaft der Jahresbemessung. Sie kommt im Gegensatz zum Kongruenzeffekt nicht nur bei Verlustjahren zum Tragen, sondern auch in Jahren durchgängig positiven Einkommens. Deshalb vermag sie das Instrument der interperiodischen Verlustkompensation nicht (vollständig) zu beseitigen[1]. Im Unterschied zum Kongruenzeffekt tritt die im folgenden behandelte Wirkung auch nicht bei proportionalen Steuersätzen auf - die Progression des ESt-Tarifs bildet ihre eigentliche Ursache, so daß am besten vom Progressionseffekt der Jahresbemessung die Rede ist.

Bei progressivem Steuertarif ergibt sich auf längere, d.h. mehrjährige Sicht eine Stärkerbelastung schwankenden Einkommens gegenüber stetig anfallendem, auch wenn die Ergebniskongruenz zwischen den Bemessungszeiträumen vollkommen gewahrt ist[2]. Zwei Beispiele mögen dies - in Abwandlung des auf der Vorseite gegebenen - belegen:

- Fall wie Vorseite, aber unter Anwendung der ESt-Grundtabelle 1981 und mit Verlustverrechnung im Folgejahr

| Bemessungszeitraum (Kalenderjahr k) | B | | | GB | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | ermittelt. Einkommen | Bem.-grdlg. | ESt | ermittelt. Einkommen | Bem.-grdlg. | ESt |
| 1 | 60.000 | 60.000 | 20.015 | 120.000 | 120.000 | 52.363 |
| 2 | 60.000 | 60.000 | 20.015 | -30.000 | 0 | 0 |
| 3 | 60.000 | 60.000 | 20.015 | 90.000 | 60.000 | 20.015 |
| Summe | 180.000 | 180.000 | 60.045 | 180.000 | 180.000 | 72.378 |

1) Das gilt ebenso für den Vorschlag der sofortigen Auszahlung einer negativen ESt im Verlustfall - vgl. D. SCHNEIDER, Sofortiger Verlustausgleich statt Teilwertabschreibung, aaO, S. 68 ff.

2) Entweder, weil in keinem Jahr Verluste auftreten oder weil ein vollständiger zwischenperiodischer Verlustabzug zugelassen ist.

- Fall B wie Vorseite, Fall GB mit gleichem ermitteltem Gesamteinkommen, aber nur im positiven Bereich schwankend

| Bemessungszeitraum (Kalenderjahr k) | B | | | GB | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | ermittelt. Einkommen | Bem.-grdlg. | ESt | ermittelt. Einkommen | Bem.-grdlg. | ESt |
| 1 | 60.000 | 60.000 | 20.015 | 80.000 | 80.000 | 30.394 |
| 2 | 60.000 | 60.000 | 20.015 | 60.000 | 60.000 | 10.506 |
| 3 | 60.000 | 60.000 | 20.015 | 40.000 | 40.000 | 20.015 |
| Summe | 180.000 | 180.000 | 60.045 | 180.000 | 180.000 | 60.915 |

Der Progressionseffekt beruht, was im letzten Beispiel besonders deutlich wird, darauf, daß Einkommensbeträge, die in dem einen Jahr ein stetig fließendes Vergleichseinkommen übersteigen, mit einem höheren Durchschnittsteuersatz belastet werden, als Einkommensbeträge, die in dem anderen Jahr unter dem Vergleichseinkommen liegen, weniger belastet werden[1]. Dabei sind Inflations- und Zinswirkungen noch gar nicht berücksichtigt.

Die Diskussion um das hier angesprochene Problem ist im Schrifttum besonders eingehend unter dem Stichwort 'Ausbildungsprogressionseffekt' geführt worden[2]. Vor allem freiberuflich Tätige,

---

1) Im Beispiel übersteigt in $k_1$ das Einkommen GB's (80.000) das stetige Vergleichseinkommen[1] B's (60.000) um 20.000 und wird um 10.379 stärker belastet als dieses. In $k_3$ liegt GB's Einkommen um denselben Betrag unter B's Einkommen, wird aber nur um 9.509 weniger belastet als dieses.

2) Vgl. umfassend G. ROSE/EGGESIECKER, Zur Steuerbelastung der freien Berufe, aaO, insbes. S. 43 ff.; sowie Fritz EGGESIECKER: Zur Quantifizierung des Ausbildungsprogressionseffektes der Einkommensteuer, StuW 48. (1.) Jg. (1971), S. 253-260. Den umfassendsten Versuch einer Quantifizierung est-licher Progressionseffekte für die Jahre 1951 bis 1976 macht Siegfried Franz FRANKE: Löhne und Gehälter in langfristiger Sicht und ihre Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit - Eine empirische Analyse für die Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden 1979, insbes. S. 177-226. FRANKE betrachtet allerdings nur nichtselbständig Tätige, wobei er hypothetische Karriere-Verläufe annehmen muß.

die Einkommen typischerweise erst nach einer langen Ausbildungszeit beziehen[1], bringen vor, sie würden in Vergleich zu anderen Erwerbstätigen zu hoch mit ESt belastet. Zwar verdienten sie in den Jahren der beruflichen Aktivität mehr als die meisten übrigen Steuerpflichtigen - dafür sei ihre Erwerbszeit aber viel kürzer. Auf das ganze Leben betrachtet falle ihr Einkommen mithin regelmäßig geringer aus als das anderer Gruppen, werde aber infolge der Progression im Rahmen der Jahresbemessung höher belastet als das Einkommen von Personen mit kürzerer Ausbildungsdauer[2].

Mit dem progressiven Tarif kommt das von BAYER als vierte Stufe des Entstehungstatbestandes der ESt gekennzeichnete Element[3] im Zusammenhang mit dem Zeitproblem ins Spiel. LANG bezeichnet den Bemessungszeitraum auch als "Tarifzeitraum", weil er

> "der periodischen Abgrenzung des Steuergegenstandes, des Einkommens (sic!) zum Zwecke der Anwendung des Steuertarifs" 4

diene.

---

1) Vgl. die Beispiele bei ENGELS/MITSCHKE/STARKLOFF, aaO, S. 40. Zu den Eigenarten von Einkommensverläufen vgl. Hans-Jürgen DÖRFEL: Möglichkeiten zur Schätzung von Lebenseinkommensverläufen aus Querschnittsanalysen, Diss. Darmstadt 1970, insbes. S. 28 ff.

2) Vgl. J. F. Volrad DENEKE: Die freien Berufe und das materielle Altersrisiko, in: Tutzinger Studien, 1. Halbjahresbd. München 1969, S. 15-44, hier: S. 25 f.; ferner Ralf ZEPPERNIK: Die Bedeutung der Finanz- und Sozialpolitik für die Einkommensverteilung, FA N.F. 32. Jg. (1973/74), S. 425-463, hier: S. 436 und 448; schließlich die empirische Studie von Wilbur A. STEGER: Lifetime Income Averaging - What It Means for the Professional, Tax Law Review vol. 12 (1957), S. 427-433. Zum Ausbildungsprogressionseffekt als Problem einer Differenzierung nach horizontaler und vertikaler Gleichsituiertheit Kurt SCHMIDT: Grundprobleme der Besteuerung, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 120-173, hier: S. 142 f.

3) Vgl. BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 16 und 18.

4) LANG, Systematisierung der Steuervergünstigungen, aaO, S. 62.

Deshalb gehört der Bemessungszeitraum nach LANG zum Tatbestandsmerkmal des Steuersatzes.

Dieser systematischen Einordnung kann nicht gefolgt werden. Selbstverständlich ergeben sich die Progressionseffekte nur bei Vorliegen eines progressiv gestalteten Steuersatzes. Gegenstand der zeitlichen Umrahmung durch den Bemessungszeitraum ist aber die Bemessungsgrundlage, das Einkommen. Deshalb kann die hier kritisierte Wirkung, wie sich im III. Teil noch zeigen wird, auch allein durch die Wahl eines anderen Bemessungszeitraums behoben werden, ohne am Tarif irgendetwas zu ändern[1]. Es erscheint demnach sachgerechter, den Zeitfaktor in Gestalt der Bemessungsperiode auf der Stufe der Bemessungsgrundlage anstatt auf der Stufe des Steuersatzes anzusiedeln.

Dieses Ergebnis steht auch im Einklang mit der Zielrichtung der Kritik am Progressionseffekt. Sie wendet sich nämlich in aller Regel nicht gegen die Tarifprogression, obwohl deren prinzipielle theoretische Begründung[2] mindestens als umstritten gelten

---

1) Die ganz überwiegende Zahl der im III. Teil untersuchten, von der Finanzwissenschaft entwickelten Verfahren geht diesen Weg. Allerdings tauchen auch vereinzelt Vorschläge zu einem Progressionsausgleich mittels Modifikationen im Bereich des Steuersatzes auf - vgl. zur Übersicht MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO, S. 124 ff.

2) Sie beruht traditionell auf dem Leistungsfähigkeitsgedanken i. S. eines gleichen relativen Opfers. Vgl. v.a. Kurt SCHMIDT: Die Steuerprogression, Basel/Tübingen 1960, S. 16 ff., 29 ff. und 42 ff.; sowie NEUMARK, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, aaO, S. 77. Kurz auch Georg STRUTZ; Das Schicksal der Einkommensteuer, DStBl. 6. Jg. (1923), Sp. 363 - Sp. 370, hier Sp. 365: "Die mit dem Einkommen zu bestreitenden Bedürfnisse sind nach dem Grade ihrer Unentbehrlichkeit verschieden, und nach der Ausreichendheit des Einkommens zur Befriedigung in ihrer Notwendigkeit abnehmender Bedürfnisse hat sich der Einkommensteuertarif zu richten."

muß[1] und obwohl die theoretische Rechtfertigung eines konkreten Tarifverlaufs schlechterdings unmöglich ist[2]. Der progressive ESt-Tarif wird aber allgemein als finanzpolitisches Datum akzeptiert. So betont etwa der BFH:

> "Die Gestaltung des Einkommensteuertarifs muß sich in erster Linie danach richten, welche Einnahmen die öffentliche Hand durch seine Anwendung glaubt erzielen zu müssen. Dies ist eine rein politische Entscheidung, die dem Gesetzgeber zusteht." 3

Die Kritiker des Progressionseffekts wenden sich statt gegen den Tarif zumeist gegen die Länge des Bemessungszeitraums. Sie fordern dessen Ausdehnung zumindest auf die Dauer der Erwerbsspanne des einzelnen[4], wenn nicht auf die jeweilige Lebenszeit[5].

Im Unterschied zu einer interperiodischen Verlustverrechnung, die nur den Kongruenzeffekt zu beheben vermag, würde eine

---

1) Vgl. HALLER, Probleme der progressiven Besteuerung, aaO, S. 3-5; K. SCHMIDT, Die Steuerprogression, aaO, S. 11 ff., 22 ff., 51 ff. und 66 ff.; schließlich Konrad LITTMANN: Überblick über die Ertragsteuern, HdF Bd. II , 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 565-574, hier: S. 568 f.
Zur Bedeutung eines proportionalen Steuersatzes für ein wachstums- und inflationsneutrales Steuersystem vgl. Jürgen PAHLKE: Stabilizing budget policy - altes Konzept und neue Variante in der Sicht der Keynesianer und der Monetaristen, in Ders./Walter SEUFERLE (Hrsg.): Woldemar KOCH zum 80. Geburtstag - Beiträge seiner Schüler zur Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik, Bochum 1982, S. 39-45, hier: S. 41 f.

2) Vgl. statt aller Heinz HALLER: Rationale Steuersysteme und Bestimmungsgründe empirischer Steuerverfassungen, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 173-201, hier: S. 186; sowie Fritz NEUMARK: Probleme der Steuerprogression, in: Ders., Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, aaO, S. 369-390, hier: S. 374.

3) Urt. v. 6. 7.1973, BFHE 110, 119/123.

4) Vgl. etwa DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, S. 9.

5) Vgl. etwa HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 47 ff.

solche Verlängerung des Bemessungszeitraums auch dem Progressionseffekt entgegenwirken, weil sich nicht nur negative gegen positive Jahreseinkommen, sondern ebenso unterschiedlich hohe Jahresergebnisse ausgleichen könnten.

Die vielfältigen Formen und Probleme eines Abgangs von der Jahresbemessung werden eingehender erst betrachtet, nachdem die Maßnahmen erörtert worden sind, die im Rahmen des geltenden ESt-Rechts zur Milderung des Kongruenz- und des Progressionseffekts dienen. Um diese Instrumente im einzelnen beurteilen zu können, ist es aber vor allem anderen erforderlich, die normative Ausgangsposition genauer zu entwickeln, vor deren Hintergrund das Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung kritisiert wird.

(2) Normative Grundlagen der Kritik

aa) Postulat des Ausgleichs von Kongruenz- und Progressionseffekt

Kongruenz- und Progressionseffekt lassen sich zusammengenommen als Schwankungs- oder Fluktuationseffekt der Einkommensbesteuerung mit jährlicher Abschnittsbemessung kennzeichnen: Beide wirken insofern in die gleiche Richtung, als sie über mehrere Jahre hinweg schwankendes Einkommen stärker belasten als während desselben Zeitraums insgesamt gleich hoch, aber stetig anfallendes Einkommen.

An dieser Ungleichbehandlung entzündet sich letztlich jede Kritik an der herrschenden Form der ESt-Bemessung - meistens allerdings, ohne die Werturteile ausdrücklich hervorzuheben, von denen die Bedenken ausgehen.

Die normative Gegenposition läßt sich im Kern mit dem Postulat umschreiben, daß Einkommen unabhängig von seiner zeit-

lichen Verteilung besteuert werden soll. Personen mit von Jahr zu Jahr schwankendem Einkommen hätten danach grundsätzlich genausoviel ESt zu tragen wie Personen mit gleich hohem Gesamteinkommen, das in alljährlich konstanten Raten auftritt[1].

Als Begründung für diese Forderung wird vorgebracht, daß sich beide Gruppen in gleicher wirtschaftlicher Lage befänden[2] - Einkommen verkörpere allein aufgrund von Fluktuationen keine höhere Leistungsfähigkeit als regelmäßig fließendes[3].

Obwohl dieser Gedankengang auf den ersten Blick plausibel erscheint und so gut wie nie hinterfragt wird, lassen sich ihm doch Einwände entgegenhalten. Sie beruhen in erster Linie auf nutzentheoretischen Erwägungen. Interpretiert man nämlich das Leistungsfähigkeitsprinzip wie üblich als Postulat eines gleichen relativen Steueropfers, so kann man daraus durchaus die Forderung nach einer Höherbelastung schwankender Einkommen ableiten[4].

---

1) Vgl. HACKMANNs 'Partialnorm II' in Ders., Lebenseinkommen, aaO, S. 56; ferner VICKREY, Averaging of Income for Income-Tax Purposes, aaO, S. 379 und 381 f.; Hans-Georg RUPPE: Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes - Probleme der Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung bei den 'Steuerbegünstigungen' der österreichischen Einkommensteuer, Wien 1971, S. 132.

2) Vgl. STEGER, On the Theoretical Equity ..., aaO, S. 215 ff.

3) Vgl. ebenda, S. 212; ferner HALLER, Die Steuern, aaO, S. 90; schließlich VICKREY, Agenda For Progressive Taxation, aaO, S. 166.

4) Vgl. HACKMANN, Interperiodische Durchschnittsbesteuerung ..., aaO, S. 4 (mit. Beispielen in Fn. 6).
Für STEGER, On the Theoretical Equity, aaO, S. 214 f., könnten schwankende Einkommen höhere Leistungsfähigkeit verkörpern, weil ihre Bezieher nachweislich mehr sparten als die Bezieher stetiger Einkommen.
VICKREY, Agenda For Progressive Taxation, aaO, S. 167, erwähnt als Argument in der gleichen Richtung, daß viele unregelmäßige Einkommensspitzen den Charakter 'unverdienter' windfall profits hätten - ähnlich Roy BLOUGH: Book Review - Agenda For Progressive Taxation, The American Economic Review vol. 38 (1948), S. 670-673, hier: S. 672, über Kriegsgewinne.

Das gilt auch, wenn man stattdessen vom Prinzip des minimalen Gesamtopfers ausgeht[1]. HACKMANN hält diese Überlegungen aber eher für

> "ein Argument gegen eine Nutzenorientierung als dafür, Einkommensschwankungen als einen steuerlich prinzipiell zu berücksichtigenden Umstand anzusehen." 2

Er gibt damit zutreffend das Gerechtigkeitsempfinden fast aller mit dem Problem befaßten Autoren wieder. Die Beurteilung des Schwankungseffekts als eines Verstoßes gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung kann sich auf eine allgemein verbreitete Wertung stützen, die dann auch das Postulat nach Aufhebung des Effekts trägt.

Ein unbestreitbarer Vorteil der Verwirklichung dieser Forderung wäre es zudem, daß alle Unsicherheiten auf der Ebene der abschnittweisen Ermittlung von Einkünften ihre Bedeutung für die Höhe der Steuerbelastung verlören. Vor allem entfielen die Anreize zu einer rein rechnerischen, zeitlichen Einkommensverlagerung,

---

1) Vgl. William VICKREY: Cumulative Averaging after Thirty Years, in Richard M. BIRD/John G. HEAD (Eds.): Modern Fiscal Issues - Essays in Honor of Carl S. SHOUP, Toronto 1972, S. 117-133, hier S. 125 f. - Kurz läßt sich diese Argumentation mit VICKREY, Agenda For Progressive Taxation, aaO, S. 166 zusammenfassen: "If it could be assumed that the added tax imposed on the income of the fat years would tend to reduce the consumption of the fat years when consumption is at a higher level, then the reduction in consumption in the fat years resulting from such a tax might entail less sacrifice than a curtailment by the same aggregate amount in the consumption of a taxpayer whose consumption and income are steady."

2) HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 56; ähnlich VICKREY, Agenda For Progressive Taxation, aaO, S. 168. - Noch grundsätzlicher gegen das Einkommen als "Maß der individuellen Welfare" überhaupt Jürgen PAHLKE: Welfare Economics - Grundlage allgemeingültiger wirtschaftspolitischer Entscheidungen?, Berlin 1960, S. 47-49.

dem sogenannten 'income shifting'[1], das den Steuerpflichtigen je nach Ermittlungsform in sehr unterschiedlichem Maße möglich ist.

Daß auch der Steuergesetzgeber den Fluktuationseffekt für unerwünscht hält, läßt sich daran ablesen, daß er ihm mit verschiedenen, anschließend näher zu untersuchenden Instrumenten entgegenzuwirken versucht. All diese Mittel dienen, um mit WACKE zu sprechen, der Herstellung "individueller, temporärer Gleichmäßigkeit der Besteuerung", die im Gegensatz zur individuellen, aber zeitlosen und zur generellen Gleichmäßigkeit steht[2]. Nach WACKE soll

> "die zeitliche Ungleichmäßigkeit, die durch die Zerschneidung des kontinuierlichen Wirtschaftslebens in einzelne Steuerabschnitte herbeigeführt wird" 3,

ausgeglichen werden. Die hierfür vom Gesetzgeber geschaffenen

> "Institute bezwecken ..., den Steuerpflichtigen in der zeitlichen Reihenfolge regelmäßiger zu belasten, als dies durch die Verwirklichung der einzelnen jährlichen Tatbestände an sich eintreten würde." 4

---

1) Vgl. HOLT, aaO, S. 349; VICKREY, Cumulative Averaging after Thirty Years, aaO, S. 117 und 120.
Zusammenfassend Earl R. ROLPH/George F. BREAK: Public Finance, New York 1961, S. 143 ff., insbes. S. 147 f.

2) Vgl. WACKE, aaO, Sp. 31.

3) Ebenda, Sp. 60.

4) Ebenda.

WACKEs Überlegungen lenken den Blick auf eine weitere normative Frage, die unbedingt beantwortet werden muß, wenn die Forderung nach Ausgleich des Schwankungseffekts in eine operationale Form gekleidet werden soll: Bislang bleibt offen, auf welchen Zeitraum sich der Vergleich zwischen fluktuierendem Einkommen und 'insgesamt' gleich hohem, aber stetigem Einkommen beziehen soll. Nur daß es sich um eine mehrjährige Spanne handeln muß, ist vom Ansatz her unzweifelhaft.

Die Lehrmeinungen hinsichtlicht des theoretisch zweckmäßigsten Bezugszeitraums gehen aber nicht sehr weit auseinander.

bb) Bezugszeitraum

Bereits die Einwände gegen den Ausbildungsprogressionseffekt[1] geben zu erkennen, daß die Kritiker der jährlichen Abschnittsbemessung letzten Endes das Gesamt- oder Lebenseinkommen eines einzelnen Steuerpflichtigen zum Maßstab der Gleichbehandlung machen wollen[2].

In der finanzwissenschaftlichen Diskussion wird daneben nur eine Alternative eingehender erwogen, die sich aber nicht weiter durchzusetzen vermochte. Nach dieser von WIEGNER vertretenen Meinung stellt der "decision making horizon"[3] des einzelnen Wirtschafts- (und Steuer-) subjekts die "appropriate period for progression"[4] dar. Nur die Zugrundelegung dieser Zeitspanne gewährleiste die

---

1) Vgl. den Abschn. II. E) 2.c) (1) bb) dieser Arbeit.

2) Vgl. statt aller HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 47 ff. (m.w.N.).

3) Vgl. die Definition bei SHACKLE, aaO, S. 33: "the length of ... time ... which the individual deems it worth while to take into account in forming its expectations and plans."

4) So Edward Alex WIEGNER: Income Averaging for Federal Personal Income Taxation, Diss. Madison/Wisc. 1969, S. 10 f.

allokative Neutralität der Einkommensbesteuerung: Bei ihrer Unterschreitung komme es zu ökonomischen Dispositionen, die allein dazu dienten, den Fluktuationseffekt zu vermeiden[1]. Bei ihrer Oberschreitung sei es

> "unlikely that tax decisions will be consistent with proportional or miniumum sacrifice." 2

Allerdings läßt sich das erste Argument genauso von den Verfechtern einer Berücksichtigung des Gesamt- oder Lebenseinkommens in Anspruch nehmen. Dem zweiten Argument kann entgegengehalten werden, daß es auf einer utilitaristischen Basis beruht[3], deren Ideal die Maximierung der ökonomischen Welfare bildet, wie sie von den älteren Welfare Economics verfolgt wird[4]. Dieses Konzept erweist sich aber wegen mangelnder interindividueller Vergleichbarkeit[5] und der Unmöglichkeit widerspruchsfreier Wertungen[6] schon formal als unbrauchbar.

---

1) Vgl. zu den Kosten solcher 'informalen Durchschnittsbesteuerungstechniken' HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 122 ff.; ferner BÖRNER/KRAWITZ, aaO, S. 31-34 und S. 188-190.

2) WIEGNER, aaO, S. 11. Dazu, daß Individuen in verschiedenen Lebensabschnitten verschiedene Bedarfsstrukturen besitzen, vgl. auch POHMER, Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensumverteilung, aaO, S. 158 und 167.

3) Dazu bekennt sich WIEGNER, aaO, S. 11, auch ausdrücklich.

4) Vgl. PAHLKE, Welfare Economics, aaO, S. 16 ff., insbes. S. 18.

5) Vgl. ebenda, S. 26.

6) Vgl. ebenda, S. 14 ff.

Darüber hinaus stößt die Bestimmung eines individuellen ökonomischen Entscheidungshorizonts auf unüberwindliche Hindernisse. Einig sind sich die verschiedenen Autoren nur darin, daß diese Periode, wie SLITOR es ausdrückt,

> "varies among individuals and may include other more or less than one year's income flow, (but) it rarely, if ever embraces a lifetime income history." [1]

Weitergehende Klarheit besteht nicht: Während WIEGNER die fragliche Spanne unter Hinweis auf Untersuchungen zur Beziehung zwischen Einkommen und Konsum[2] vorsichtig in der Größenordnung mehrerer Jahre ansiedeln möchte[3], geht STEGER von der

> "prevalence of short economic horizons and decision periods" [4]

aus. Die Zugrundelegung des innerhalb eines individuellen ökonomischen Entscheidungshorizonts bezogenen Einkommens zur Bemessung der ESt ist aus praktischen Gründen offensichtlich zum Scheitern verurteilt.

Es verwundert deshalb nicht, daß die Kritiker an der jährlichen Abschnittsbemessung sich ganz überwiegend auf das Gesamt- oder

---

1) Richard E. SLITOR: The Flexibility of Income Tax Yield Under Averaging, The Journal of Political Economy vol. 54 (1946), S. 266-268, hier: S. 268 (Hervorh. v. Verf.).

2) Vgl. etwa Milton FRIEDMAN: A Theory of the Consumption Function, 6th printing New York/Princeton 1971, insbes. S. 220; ferner Albert ANDO/Franco MODIGLIANI: The 'Life Cycle' Hypothesis of Saving - Aggregate Implications and Tests, The American Economic Review vol. 53 (1963), S. 55-84, insbes. S. 55.

3) Vgl. WIEGNER, aaO, S. 15 f.

4) STEGER, On the Theoretical Equity ..., aaO, S. 224 (Hervorh. v. Verf.). Gl. A. GILOY, Zur Periodizität der Einkommensteuer, aaO, S. 134.

Lebenseinkommen als relevante Bezugsgröße festgelegt haben. Damit ist jedoch der Bezugszeitraum noch nicht ohne weiteres auf die biologische Lebenszeit des betroffenen Steuerpflichtigen fixiert[1]. Das Totaleinkommen einer natürlichen Person wird genauso vollständig von der individuellen Erwerbszeit umschlossen, wenn man darunter die Spanne versteht, während der ein Mensch das erste und das letzte Mal einer Erwerbstätigkeit nachgeht und daraus Einkommen zieht[2].

Die Lebenszeit unterscheidet sich von der Erwerbszeit im Blick auf die Einkommensbemessung lediglich darin, daß sie sich an Merkmalen orientiert, die auf der Stufe des Steuersubjekts liegen - an Geburt und Tod. Demgegenüber richtet sich die Länge der Erwerbszeit nach Kriterien auf der Stufe des rechtlichen Steuergegenstandes.

Beiden Spannen ist aber gemeinsam, daß sie das gesamte, von einem Menschen erzielte Einkommen in sich schließen: Die Existenz von Einkommen setzt notwendigerweise die Verwirklichung sowohl des einen als auch des anderen Tatbestandsmerkmals voraus[3]. Die Lebenszeit dauert in aller Regel bloß um einkommens- (da erwerbs-) lose Anfangs- und Endjahre länger als die Erwerbszeit.

Nur aus praktischen Gründen spricht sich ein großer Teil des Schrifttums schließlich für die Zugrundelegung des Abschnitts zwischen Volljährigkeit und Tod eines Steuerpflichtigen aus[4].

---

1) Davon geht aber offensichtlich HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 50, aus.

2) Vgl. HALLER, Die Steuern, aaO, S. 90, zur "Erwerbsspanne".

3) Vgl. BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 11.

4) So etwa VICKREY als finanzwissenschaftlicher Nestor der kumulativen Durchschnittsbesteuerung in Agenda For Progressive Taxation, aaO, S. 186; ähnlich ders.,Averaging of Income for Income-Tax Purposes, aaO, S. 189 ff.; ihm folgend HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 52 (anders noch ders., Interperiodische Durchschnittsbesteuerung, aaO, S. 22 f.).

In den ersten Lebensjahren entfällt bei dieser Periode die meist ohnehin fiskalisch ergebnislose Veranlagungsarbeit; erst am Lebensende kann oftmals zweifelsfrei festgestellt werden, wann die Erwerbszeit im Einzelfall tatsächlich abgeschlossen wurde[1].

Im folgenden soll der Begriff der 'steuerlichen Lebenszeit' alle drei genannten Spannen umfassen. Sofern Differenzierungen zwischen ihnen erforderlich sind, werden sie ausdrücklich vorgenommen.

cc) Durchschnittsbildung

Gleichgültig, wie man das Gesamt- oder Lebenseinkommen zeitlich abgrenzen möchte, muß stets noch eine weitere Wertentscheidung getroffen werden, bevor das Postulat nach einem Ausgleich des Schwankungseffekts der Einkommensbesteuerung sinnvoll gehandhabt werden kann. Aus dem bisher Gesagten ergibt sich lediglich, daß Steuerpflichtige mit gleichem Einkommen während gleicher steuerlicher Lebenszeit unabhängig von der zeitlichen Verteilung ihres Einkommens die gleiche ESt-Last tragen sollen[2].

---

1) Verfahrensökonomisch optimal wäre aus der Sicht des Fiskus, was in der Denkschrift des DEUTSCHEN REICHSTAGs, aaO, S. 9, gesagt wird: "An sich wäre es das Idealste, den ganzen Zeitraum von dem Augenblick an, in dem ein Steuerpflichtiger ins Verdienen gekommen ist, bis zu dem Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Steuerpflicht zugrunde zu legen. In dieser Zeit haben sich alle Ausgaben und Einnahmen, alle Wertsteigerungen und Verringerungen, alle Gewinne und Verluste ausgeglichen."

2) Kehrseite dieser Aussage ist selbstverständlich, daß Subjekte mit gleicher steuerlicher Lebenszeit, aber verschiedenem Einkommen auch verschieden zu belasten sind. Nur bis zu dem im Text genannten Schritt gehen z. B. die Überlegungen von M. Francis BRAVMAN: Equalization of Tax on All Individuals with the Same Aggregate Income over Same Number of Years, Columbia Law Review vol. 50 (1950), S. 1-28.

Es bleibt noch zu klären, in welchem Verhältnis Personen zu belasten sind, deren Einkommen übereinstimmt, die aber eine verschiedene steuerliche Lebenszeit aufweisen[1].

Dieter SCHNEIDER kommt zu folgendem Ergebnis:

> "Wenn das Lebenseinkommen Maßgröße für die steuerliche Leistungsfähigkeit ist, dann bedeutet Gleichmäßigkeit der Besteuerung unterschiedslose Besteuerung gleicher Lebenseinkommen, gleichgültig, wie alt der Steuerpflichtige geworden ist."[2]

Dieses Resultat hält er für unannehmbar.

Tatsächlich streben auch die Verfechter einer Lebenseinkommensbesteuerung - genauer: einer Lebenseinkommensbemessung - keine 'Gleichmäßigkeit' im von SCHNEIDER kritisierten Sinne an. Sie gehen vielmehr, ohne daß dies durchweg präzise zum Ausdruck gebracht würde, von dem ins Verhältnis zur jeweiligen Lebenszeit gesetzten Lebenseinkommen aus[3] - m. a. W. von dem auf eine Jahresbasis bezogenen durchschnittlichen Lebenseinkommen.

Bei jährlicher Steuerfestsetzung, wie sie allgemein üblich ist, soll der Durchschnittsbildung die bis zum Veranlagungszeitpunkt jeweils erreichte steuerliche Lebenszeit zugrundegelegt werden[4].

---

1) Darauf macht auch ALBERS, Einkommensteuer, aaO, S. 201, aufmerksam.

2) D. SCHNEIDER, Steuerbilanzen, aaO, S. 51 f. (mit Beispielen). Dazu kritisch MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO, S. 126.

3) Vgl. statt aller HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 50 ff. (insbes. die 'Partialnorm I' auf S. 52).

4) Vgl. VICKREY, Agenda For Progressive Taxation, aaO, S. 174.

Demgemäß würde z. B. ein Zwanzigjähriger, der seit seiner Volljährigkeit, also innerhalb zweier Jahre, 40.000 DM Einkommen bezogen hat, im Durchschnitt dieser Jahre genauso hoch zu belasten sein wie ein Vierzigjähriger mit 440.000 DM im Durchschnitt von 22 Jahren oder ein Sechzigjähriger mit 840.000 DM Gesamteinkommen im Durchschnitt von 42 Jahren (bei jeweils beliebiger zeitlicher Einkommensverteilung).

Der damit gegebene Vergleichsmaßstab ist naturgemäß ein Werturteil, das genauso angegriffen werden kann wie die Einbeziehung des gesamten Lebenseinkommens in die Steuerbemessung oder die Grundforderung nach Gleichbehandlung schwankender und stetiger Einkommen[1]. Er hat sich aber als eine Richtschnur für die Beurteilung des Prinzips der jährlichen Abschnittsbemessung und seiner Alternativen durchgesetzt.

dd) Steuerrechtsänderung

Bezieht man die Forderung nach einem Ausgleich des Schwankungseffekts auf das jeweilige, durchschnittliche Lebenseinkommen, so wirft die damit zwangsläufig einhergehende Langfristigkeit der Betrachtung zusätzliche Fragen auf.

---

1) SCHICK, aaO, S. 13 f., kommt denn auch aus juristischer Sicht zu einem ganz anderen Schluß hinsichtlich des Maßstabs intersubjektiver Gleichbehandlung: Für ihn stellt die Durchschnittsbildung die "Vergleichbarkeit in der Zeit" nicht her, die neben der "Vergleichbarkeit in der Sache" zu beachten sei. SCHICK fordert deswegen: "Der Vergleichszeitraum muß für alle gleich sein" und verteidigt damit das geltende Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung.
GILOY, Zur Periodizität der Einkommensteuer, aaO, S. 134, tut dies unter Hinweis darauf, daß auch die staatlichen Transferleistungen sich am Bedarf für ein Jahr orientierten. Eine Gesamtschau über einen längeren als den Jahreszeitraum würde deshalb dem Sozialstaatsprinzip widersprechen.

Die Berücksichtigung von Inflations- und Zinseffekten stellt ein allgemeines Problem für die ökonomische Vergleichbarkeit zeitverschiedener Größen dar.

Demgegenüber kommt der Einbeziehung von Steuerrechts-, insbesondere Steuersatzänderungen eine ganz spezifische Bedeutung für den vorliegenden Zusammenhang zu. Meist wird das ESt-Recht, vor allem der ESt-Tarif, als Datum betrachtet, das im Zeitablauf unverändert gegeben ist.

Ein für die jährliche Abschnittsbemessung geschaffener Tarif kann ja auch ohne weiteres für andere Bemessungszeiträume beibehalten werden, solange über eine Durchschnittsbildung rechnerisch die Jahresbasis erhalten bleibt.

Werden aber beispielsweise die ESt-Sätze im Laufe der Zeit geändert, so ist zu klären, wie sich dies auf den Ausgleich des Schwankungseffekts auswirken soll. Im finanzwissenschaftlichen Schrifttum besteht eine weitgehend einhellige Meinung dahin, daß fluktuierende Einkommen auch bei wechselnden Steuersätzen der gleichen Gesamtbelastung unterliegen sollen, wie Einkommen, die während derselben Zeit (nicht nur während einer gleich langen Zeit!) in gleicher Gesamthöhe, aber mit konstanten Jahresraten angefallen sind[1].

Folgt man dem, hätte etwa ein Steuerpflichtiger, der in 30 Jahren bei mehrfach geändertem Tarif zusammen 1.500.000 DM Einkommen bezieht, stets dieselbe Gesamtbelastung zu tragen - unabhängig davon, ob der Betrag unter starken Schwankungen oder zu 50.000 DM

---

1) Vgl. statt aller HOLT, aaO, S. 356; WIEGNER, aaO, S. 22

je Jahr angefallen ist. Die zeitliche Aufteilung von Einkommen soll auch bei Modifikationen des ESt-Tarifs nicht die Höhe der Steuerbelastung beeinflussen dürfen[1].

Diese Forderung läßt sich nur verwirklichen, wenn die vollständige Nachwirkung alter und die vollständige Rückwirkung neuer Tarife erlaubt ist[2]. Schon bei der Untersuchung der Geltungszeit des ESt-Rechts hatte sich aber gezeigt, daß eine solchermaßen zeitübergreifende Wirksamkeit von Rechtsnormen zu rechtsstaatlichen Grundsätzen im Widerstreit steht[3].

Ein optimales Bemessungsverfahren kann es wegen dieses unlösbaren Konflikts zwischen ökonomisch motivierten und allgemeinen rechtsstaatlichen Erfordernissen nur in dem Sinne geben, daß die Methode dem Gesetzgeber die Wahl zwischen Zulassung und Verhinderung intertemporärer Tariféffekte offenläßt[4].

Gänzlich ohne Antwort muß schließlich die Frage bleiben, wie die Ungleichheit der Belastung zweier Steuerpflichtiger zu beurteilen ist, die zu verschiedenen Epochen während gleich langer Zeiträume gleich hohe Totaleinkommen beziehen - etwa zwischen den Jahren 1891 und 1918 sowie 1934 und 1961. Daß sich in solchen Fällen selbst bei gleicher Strukturierung des Einkommensverlaufs unterschiedliche Steuern ergeben, bildet einen Aspekt zeitlicher Rechtsungleichheit, wie sie mit jeder Änderung des Rechts verbunden

---

1) Vgl. VICKREY, Agenda For Progressive Taxation, aaO, S. 172.

2) Vgl. näher HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 187 f.

3) Vgl. den Abschn. II. B) 2.a) dieser Arbeit.

4) Vgl. Johannes HACKMANN: Zur Problematik steuertariflicher Rückwirkungen bei einer langfristig fortschreitenden Durchschnittsbesteuerung - Eine Replik zu den Bemerkungen von Joachim MITSCHKE, StuW 59. (12.) Jg. (1982), S. 51-52.

ist, oftmals aber gar nicht mehr als solche empfunden wird[1]. DÖRIG bezeichnet das Verhältnis zwischen "Zeit und Rechtsgleichheit" denn auch insgesamt als "sperrig gegenüber wissenschaftlichen Systematisierungen"[2]. Zeitliche Rechtsungleichheiten wie die hier ins Auge gefaßte entziehen sich einer theoretischen Beurteilung und müssen in Kauf genommen werden.

ee) Zusammenfassung

Die normative Gegenposition zum Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung und seiner Konsequenzen stellt sich im wesentlichen folgendermaßen dar:

- Der Schwankungseffekt ist in seinen beiden Ausprägungen als Kongruenz- und als Progressionseffekt auszuschließen.

- Das Einkommen eines Steuerpflichtigen soll unabhängig von der zeitlichen Verteilung stets so belastet werden, als sei es in konstanten Jahresraten geflossen.

- Diese Bedingung soll bei jeder Steuerfestsetzung bezüglich des ganzen bis dahin angefallenen Einkommens erfüllt sein; als Bezugszeitraum kommt demnach die jeweils erreichte Lebens- oder Erwerbszeit, aus praktischen Gründen auch die Zeit seit Beginn der Voll-

---

1) Vgl. DÖRIG, aaO, S. 24.

2) Ebenda, S. 22.

jährigkeit in Betracht.

- Steuerrechtsänderungen, vor allem den Tarif betreffend, sollen die Erfüllung der erstgenannten beiden Postulate insoweit nicht beeinträchtigen, als dies mit rechtsstaatlichen Grundsätzen vereinbar ist.

Im Blick auf das geltende ESt-Recht bleibt zu prüfen, welche Instrumente es enthält, um das Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung in seinen Belastungshärten zu mildern und dem gerade entworfenen Idealbild anzunähern.

d) Berücksichtigung der Kritik im geltenden Einkommensteuerrecht

(1) Instrumente gegen den Kongruenzeffekt

Um den Kongruenzeffekt der jährlichen Abschnittsbemessung - also die Nichtberücksichtigung negativer Steuermaßstäbe - zu beheben, kann ein Verlustabzug zwischen den Bemessungszeiträumen zugelassen werden. Negatives Einkommen des einen Jahres darf dann in einer Durchbrechung des Jahresabschnittsprinzips mit dem positiven Einkommen mindestens eines weiteren Bemessungszeitraums verrechnet werden. Die Aufgabe eines interperiodischen Verlustabzuges ist es, um mit SCHMIDLIN zu sprechen,

> "dem Steuerpflichtigen nicht mehr Gewinne zu besteuern, als er während der gesamten Dauer seiner wirtschaftlichen Tätigkeit effektiv erzielt hat." 1

---

1) SCHMIDLIN, aaO, S. 46.

Auch der BFH erkennt, daß das Instrument des zwischenjährigen Verlustabzuges

> "die Härten mildern (soll), die darin liegen, daß bei der normalen Besteuerung Verluste, soweit sie nicht im Entstehungsjahr ausgeglichen werden können, sich bestenfalls in einer Freistellung auswirken, während Gewinne ohne Rücksicht darauf, inwieweit sie durch frühere Verluste belastet sind, voll versteuert werden müssen." 1

Der Verlustabzug bildet demnach, wie das Gericht an anderer Stelle sagt,

> "in erster Linie ein Gegengewicht gegen das starre Prinzip des Wirtschaftsjahrs als Gewinnermittlungszeitraum und des Kalenderjahrs als Veranlagungszeitraum." 2

Daß unter "Veranlagungszeitraum" in diesem Zusammenhang nicht bloß die verfahrenstechnische Steuerfestsetzungsperiode gemeint ist, sondern der Bemessungszeitraum im Sinne dieser Arbeit, stellt der BFH in einer weiteren Entscheidung klar:

> "Wenn daher der Begriff des Veranlagungszeitraums auch in § 10 d EStG verwendet wird, so ist auch hier nur ein Zeitabschnitt gemeint, der nach dem System des Einkommensteuerrechts einem bestimmten Kalenderjahr entspricht und eine zeitliche Abgrenzung der Zulässigkeit des Verlustabzugs (gemeint: des innerperiodischen Verlustausgleichs! D. Verf.) vornehmen will." 3

---

1) Urt. v. 17. 2.1961, BFHE 72, 630/632 (betr. den interperiodischen Verlustabzug gem. § 10 d EStG); ferner Urt. v. 22. 6.1962, BFHE 85, 328/329.
Vgl. zusammenfassend auch Wolfgang RITTER: Verluste - Stiefkinder des Steuerrechts, FR 33. (60.) Jg. (1980), S. 397-402.

2) Urt. v. 28. 7.1961, BFHE 73, 464/466 (ebenfalls § 10 d betr.).

3) Urt. v. 18. 7.1972, BFHE 106, 522/524 f.

aa) Grundformen des interperiodischen Verlustabzugs

Der interperiodische Verlustabzug kann grundsätzlich in zweierlei zeitliche Richtung erfolgen: Er kann in zukünftigen Bemessungszeiträumen oder nachträglich in bereits abgelaufenen Bemessungszeiträumen durchzuführen sein. Im ersten Fall spricht man von einem Verlustvortrag; im zweiten von einem Verlustrücktrag[1].

Das Verhältnis beider Formen des interperiodischen Verlustabzugs zum 'Abschnittsprinzip der Einkommensbesteuerung' scheint auf den ersten Blick kontrovers beurteilt zu werden. Auf der einen Seite wird - hier vom BFH - festgestellt:

> "Der Verlustabzug ist seinem Wesen nach eine Durchbrechung der Periodenabgrenzung." 2

Auf der anderen Seite steht die Ansicht, die der BFH in einem späteren Urteil so vertritt:

> "Von dieser Abschnittsbesteuerung geht auch die Begünstigungsvorschrift des § 10 d EStG ... aus. Sie gewinnt dort sogar besondere Bedeutung ..." 3

---

1) Vgl. zur Übersicht ANDEL, Einkommensteuer, aaO, S. 368 ff.; SCHICK, aaO, S.11. - Die weit verbreiteten englischen Bezeichnungen sind 'carry over' als Oberbegriff und 'carry forward' für den Vor- sowie 'carry back' für den Rücktrag.

2) Urt. v. 28. 6.1968, BFHE 93, 278/279; ähnlich Urt. v. 25. 7. 1972, BFHE 106, 486/488. Gl. A. LANG, Systematisierung der Steuervergünstigungen, aaO, S. 108; SCHICK, aaO, S. 11.

3) Urt. v. 8. 6.1972, BFHE 106, 305/307. Gl. A. Heide BOEKER: Abschnittsbesteuerung, HwStR 2. Aufl. München /Bonn 1981, S. 18.

Dieser scheinbare Widerspruch beruht auf der unscharfen Verwendung von Begriffen wie 'Prinzip der Abschnittsbesteuerung' oder 'Periodenabgrenzung'. Der BFH meint im ersten Zitat das Abschnittsprinzip der Steuerbemessung; im zweiten dagegen das Abschnittsprinzip der Einkunftsermittlung.

Versteht man das Gericht so, lassen sich beide Aussagen ohne Schwierigkeiten miteinander vereinbaren und bedeuten zusammengenommen nur, daß erst einmal periodische Größen ermittelt werden müssen, bevor Periodengrenzen durchbrochen werden können. Der vermeintliche Widerspruch verkehrt sich in eine triviale Aussage.

Weil die zwischenperiodische Verlustkompensation dem Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung zuwiderläuft, muß sie - anders als der innerperiodische Verlustausgleich[1] - explizit als Ausnahme im EStG vorgesehen werden[2]. Ihre Wirkungsweise ist aber prinzipiell dieselbe wie die der Verrechnung innerhalb eines Bemessungszeitraums, was auch der BFH erkennt:

> "Wirtschaftlich gesehen ist der Verlustabzug ein auf spätere Veranlagungszeiträume (erg.: im Falle des Rücktrags auf frühere Veranlagungszeiträume. D. Verf.) verlegter Verlustausgleich..."[3]

Da der zwischenjährige Abzug als Ausnahme den Eintritt einer Steuerschuld verhindert, die nach dem ESt-Tatbestand ansonsten

---

1) Vgl. zu dessen Charakter Abschn. II. E) 2.b) (1) dieser Arbeit.

2) Vgl. LANG, Systematisierung der Steuervergünstigungen, aaO, S. 108.

3) Urt. v. 4. 9.1969, BFHE 97, 16/17. Zur terminologischen Trennung von 'Verlustabzug' und 'Verlustausgleich' Urt. v. 4.11. 1960, BFHE 72, 11/11 f.

entstehen würde, qualifiziert ihn LANG von seiner Rechtsnatur her als Steuervergünstigung, während der Ausgleich innerhalb eines Jahres Ausfluß eines "steuerartbegründenden Prinzips der Einkommensteuer"[1] sei.

bb) Wirkungen

Eine interperiodische Verlustverrechnung kann ihre Aufgabe - die Herstellung der Kongruenz zwischen der Summe der Bemessungsgrundlagen einzelner Jahre und dem tatsächlichen Gesamteinkommen eines Steuerpflichtigen - nur erreichen, wenn sie sowohl als Vortrag wie auch als Rücktrag ausgestaltet und in Höhe sowie zeitlicher Ausdehnung nicht beschränkt ist.

Ist nur der Verlustrücktrag möglich, können Anlaufverluste aus neu aufgenommener Erwerbstätigkeit nicht ausgeglichen werden[2]. Wird nur ein Verlustvortrag gestattet, müssen Liquidationsverluste bei Aufgabe jeglicher Erwerbstätigkeit unberücksichtigt bleiben[3].

Bei einer Höhenbegrenzung fallen darüber hinausgehende Verlustbeträge aus der Verrechnung heraus. Bei einer zeitlichen Limitierung wird die Kongruenz nicht für weiterreichende Totalperioden

---

1) Vgl. LANG, Systematisierung der Steuervergünstigungen, aaO, S. 108. Gl. A. BFH Urt. v. 25. 7.1972, BFHE 106, 486/488. A.A. ORTH, Interperiodische Kompensation ..., aaO, S. 116 sowie SCHICK, aaO, S. 11.
Der den Verlustabzug regelnde § 10 d EStG ist aber für den BFH "nicht ... in erster Linie eine Billigkeitsvorschrift." - vgl. Urt. v. 28. 7.1961, BFHE 73, 464/466.

2) Vgl. ANDEL, Einkommensteuer, aaO, S. 369; ferner SCHINDELMANN, aaO, S. 23 f.

3) Vgl. Lutz FISCHER: Die interperiodische Verlustverrechnung - § 10 d EStG vom Standpunkt der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, DStZ A 64 . Jg. (1966), S. 169-172, hier: S. 172; ferner LOITLSBERGER, aaO, S. 170.

gewahrt[1].

Daß der Verlustabzug sich selbst bei Erfüllung aller dieser Voraussetzungen nicht in einer vollständigen Verwischung der Grenzen zwischen den Bemessungszeiträumen auswirken kann, ist bereits gezeigt worden: Er stellt nur den "Ansatz zu einer Durchschnittsberechnung"[2] dar; unterschiedliche Jahresgewinne kann er nicht nivellieren.

Im Vergleich zu einer reinen Jahresbemessung besitzt er jedoch positive wirtschaftliche Eigenschaften. Bezeichnet man seinen Effekt der Minderung vorhergehender oder nachfolgender ESt-Bemessungsgrundlagen als Primärwirkung, dann sind nun seine Sekundärwirkungen zu betrachten[3].

Einzelwirtschaftlich wird die wichtigste Funktion der interperiodischen Verlustaufrechnung in einer Begünstigung der Kapitalerhaltung und der Liquiditätslage von Unternehmen gesehen[4]. Da hier der est-liche Verlustabzug untersucht wird, muß allerdings beachtet werden, daß eine Wirkungszurechnung auf einzelne Betriebe nicht ohne Schwierigkeiten ist. Zu einer zwischenjährigen Kompensation kommt es bei der ESt erst, wenn für einen Steuerpflichtigen die Ergebnisse möglicherweise mehrerer Betriebe im Rahmen des innerperiodischen Verlustausgleichs gegeneinander und dann noch mit

---

1) Vgl. Fritz GERICKE: Ausdehnung der Frist für den steuerlichen Verlustvortrag, DB 33. Jg. (1980), S. 224-227, hier: S. 224 f.; sowie SCHMIDLIN, aaO, S. 220 f.

2) So PLEW: Steuerlicher Betriebsgewinn im dreijährigen Durchschnitt, FR 4. Jg. (1949), S. 43-45, hier: S. 43, der kritisiert, es sei "betriebswirtschaftlich gar nicht einzusehen, daß nur das negative Geschäftsergebnis mit dem Gewinn der kommenden Jahre als Einheit zusammengefaßt wird, daß aber vom 0-Ergebnis aufwärts die Progression in vollem Umfang wirksam werden soll."

3) So unterscheidet ORTH, Interperiodische Verlustkompensation ..., aaO, S. 95-112.

4) Vgl. FISCHER, aaO, S. 169 f. und SCHINDELMANN, aaO, S. 21 f.

Einkünften aus ganz anderen Erwerbstätigkeiten verrechnet sind[1]. Insofern beziehen sich die genannten Effekte der Kapitalerhaltung und Liquiditätssicherung bei der ESt eher auf die gesamte wirtschaftliche Aktivität eines Steuerpflichtigen, was an ihrer grundsätzlichen Richtung aber nichts ändert.

Beide Sekundärwirkungen beruhen darauf, daß die Minderung der Bemessungsgrundlage durch den Verlustabzug in gewinnträchtigen Jahren zu Senkungen der Steuerschuld und zur Verhinderung von Liquiditätsentzug führt. Dabei unterscheiden sich Vor- und Rücktrag in ihrer zeitlichen Wirksamkeit.

Der Verlustvortrag bringt für das Verlustjahr selbst noch keine Entlastung. Diese tritt erst in den Folgejahren ein - und auch nur dann, wenn wieder Gewinne erwirtschaftet werden. Die Bewältigung der Ertragskrise muß aus eigener Kraft erfolgen; erst danach stützt der 'carry forward' die Entwicklung[2].

Der Verlustrücktrag greift hingegen schon unmittelbar nach Ablauf des Verlustjahres[3]. Er setzt keine Gewinne in nachfolgenden Perioden voraus. Vielmehr wirkt die mögliche Erstattung früher gezahlter

---

1) AUFERMANN, aaO, S. 176, spricht deshalb von einer est-lichen "Fremdkompensation". Sie verhindert die Herstellung der Kongruenz zwischen Teil- und Totalergebnissen eines Betriebs durch den est-lichen Verlustabzug - anders als bei der GewSt; vgl. SCHINDELMANN, aaO, S. 109.

2) Vgl. Günter WEISSE: Einführung des steuerlichen Verlustrücktrages, DStR 14. Jg. (1976), S. 203-206, hier: S. 203; ferner BETHMANN, aaO, S. 327.

3) Die Eignung als 'Soforthilfe', wie sie SCHINDELMANN, aaO, S. 24, hervorhebt, relativiert sich dadurch, daß erst einmal der Verlust festgestellt werden, das Wirtschaftsjahr also abgelaufen sein muß. Darauf verweist zu Recht ORTH, Interperiodische Verlustkompensation ..., aaO, S. 97.

Steuern wie eine Kapitaleinlage und als Liquiditätszufluß[1].

Gesamtwirtschaftlich wird insbesondere dem Verlustrücktrag eine konjunktur- und strukturpolitische Einflußnahme unterstellt. Konjunkturpolitisch erwünschte Effekte habe der 'carry back', weil er die 'built-in flexibility' des ESt-Aufkommens erhöhe und somit antizyklisch wirke[2]. Dem liegt die Annahme zugrunde, daß Verlustjahre mit Rezessionsphasen zusammenfallen - eine Prämisse, die empirische Untersuchungen nicht sicher bestätigen[3]. Der These, wonach der Verlustrücktrag die Risikobereitschaft der Unternehmer, also das Investitionsklima verbessere[4], läßt sich entgegenhalten, daß etwaige Anreize nicht alle, sondern eben nur Verlustunternehmen ansprechen und daß steuerliche Effekte bei Investitionsentscheidungen eine weit geringere Rolle spielen als die Ertragsaussichten von Anlagen[5].

Unter strukturpolitischem Blickwinkel ist schließlich vor allem der 'carry back' auch einem Vorwurf ausgesetzt: Er beeinträchtige die marktwirtschaftliche Selektionsfunktion von Verlusten, indem

---

1) Vgl. SCHICK, aaO, S. 8 f.

2) Vgl. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, aaO, Tz. V 322.

3) Vgl. Robert E. BERNEY: The Effect of Corporate Loss Carry-Overs on Stabilization, National Tax Journal vol. 20 (1967), S. 149-154, insbes. S. 154, wonach die höchsten Verluste bei amerikanischen Unternehmen erst bis zu zwei Jahren nach der konjunkturellen Talsohle auftreten.

4) Vgl. Günter SÖFFING: Der neue Verlustrücktrag nach § 10 d EStG, FR 31. (58.) Jg. (1976), S. 209-217, hier: S. 211.

5) Vgl. ORTH, Interperiodische Verlustkompensation, aaO, S. 109; ferner den Ansatz von Gerhard SCHERRER: Zum Einfluß des Verlustrücktrages auf die unternehmerische Investitionsentscheidung, in Horst ALBACH/Hermann SIMON (Hrsg.): Investitionstheorie und Investitionspolitik privater und öffentlicher Unternehmen, Wiesbaden 1976, S. 371-389, insbes. S. 383 f.

er unrentablen Unternehmen das Überleben ermögliche[1]. Auf der anderen Seite wird die wirtschaftspolitische Eignung gesehen, durch Höhenbeschränkungen des Verlustabzugs Konzentrationstendenzen zu begegnen[2] und durch sektoral oder regional differenzierte Abzugsgewährung die volkswirtschaftlichen Strukturen zu verbessern[3].

Insgesamt erscheint der interperiodische Verlustausgleich, vor allem der 'carry forward', als ein Instrument ziemlich geringer Effizienz zur Erreichung gesamtwirtschaftlicher Zielsetzungen. Vor diesem Hintergrund muß die geschichtliche Entwicklung gesehen werden, die er in der deutschen Einkommensbesteuerung genommen hat.

cc) Geschichtliche Entwicklung

α) Einkommensteuer ohne interperiodischen Verlustabzug von 1891 bis 1929

Vor dem Ersten Weltkrieg erübrigte sich die Diskussion um einen zwischenjährigen Verlustabzug, weil das Jahresprinzip der Steuerbemessung ohne Einschränkung nur in wenigen deutschen Staaten galt, nämlich in Baden, Bayern, Coburg, Waldeck und Württemberg[4].

---

1) Vgl. GERICKE, aaO, S. 225; Schick, aaO, S. 9; kritisch dagegen ANDEL, Einkommensteuer, aaO, S. 369.

2) Vgl. ORTH, Interperiodische Verlustkompensation, aaO, S. 110.

3) Vgl. SCHICK, aaO, S. 10.

4) Vgl. DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, S. 2.

Die EStG'e der anderen Länder mit Preußen an der Spitze sahen zumindest für bestimmte Einkommensteile eine mehrjährige Durchschnittsbesteuerung, also einen Gewinn- und Verlustausgleich, vor[1].

Das erste reichseinheitliche EStG von 1920 führte dann ausnahmslos das Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung ein; genauso alt ist auch die Kontroverse um Für und Wider des interperiodischen Verlustabzugs in Deutschland[2]. Bis zum Jahre 1929 blieb es bei der konsequenten Jahresbemessung. Staatssekretär POPITZ rechtfertigte dies mit folgenden Erwägungen:

> "Der Abzug von Verlusten steht mit dem Grundgedanken des Einkommensbegriffs in Widerspruch. Denn grundsätzlich wird das versteuert, was innerhalb eines bestimmten Zeitraums, Kalenderjahres oder Wirtschaftsjahres, verdient ist. Auf die Ergebnisse des Vorjahres kommt es nicht an." 3

Diese Position sah sich entschiedener Kritik von ökonomischer Warte ausgesetzt[4]. Man müsse, so HELPENSTEIN,

> "die Besteuerung der Periodengewinne als eine Abschlagszahlung auf die Besteuerung des Totalgewinns auffassen." 5

---

1) Vgl. die Übersicht bei R. MEYER, aaO, S. 24-27. Nicht in allen Staaten handelte es sich aber um eine wirkliche Durchschnittsbemessung: Z.B. in den Hansestädten durften Verlustjahre nur mit '0' berücksichtigt werden. Damit wurde der eigentliche Sinn einer solchen Regelung verfehlt - vgl. ebenda, S. 36.

2) Vgl. DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, S. 14. Zu den Gründen der Aufgabe der Durchschnittsbesteuerung vgl. Abschn. III. B) 3. dieser Arbeit.

3) Johannes POPITZ, Stellungnahme in: DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, S. 5.

4) Direkt gegen POPITZ: HELPENSTEIN, aaO, S. 184 f. - Aus juristischer Sicht BERNSTEIN, aaO, S. 264 ff.; Ottmar BÜHLER: Zur Frage des Dreijahresdurchschnitts bei der Einkommensteuer, VjSchrStuFR 3. Jg. (1929), S. 271-274.

5) HELPENSTEIN, aaO, S. 186.

Tatsächlich scheinen es auch weniger grundsätzliche als vielmehr bloß fiskalische Motive gewesen zu sein, die im Jahrzehnt nach dem Ersten Weltkrieg keine Ausnahme von der Jahresbemessung zuließen[1].

β) Einkommensteuer mit Verlustvortrag von 1929 bis 1976

Im Jahre 1929 wurde schließlich die amerikanische Erfindung des 'carry over'[2] in Form eines auf zwei Jahre beschränkten Verlustvortrages Bestandteil des deutschen ESt-Rechts[3]. Ihn durften nur buchführende Steuerpflichtige in Anspruch nehmen.

Aufschlußreich für das Wesen des Verlustabzuges ist der Umstand, daß er in seiner ursprünglichen Gestalt 1929 keineswegs erst beim einheitlichen Einkommen, sondern schon vorher - bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder Gewerbebetrieb - durchzuführen war[4]. Er stand also damals, wie der BFH zu Recht unterstreicht, "mit einem bestimmten Betrieb" in Verbindung[5]. Die Schöpfer der Vorschrift, KENNERKNECHT und PISSEL, waren der Ansicht, der Verlustvortrag sei

> "im Grunde genommen ein Teil der Ermittlung des Ergebnisses bei der einzelnen Einkommensart." 6

---

1) Vgl. DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, S. 15.

2) Zur Herkunft dieses Instruments SCHICK, aaO, S. 3.

3) Gem. § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925 i.d.F. des ÄndG v. 29. 7. 1929, RGBl. 1929 I S. 123; zitiert in BUNDESMINISTER DER FINANZEN, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht ..., aaO, S. 162 (dort Fn. 1).

4) Nur der überschießende Verlust war ggf. mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte zu verrechnen.

5) Vgl. Gutachten v. 25. 1.1951, BFHE 55, 182/191.

6) KENNERKNECHT/PISSEL: Der Verlustvortrag und die sonstigen Steueränderungen 1929, Berlin 1929, S. 52. Hier zitiert nach BFH Gutachten v. 25. 1.1951, aaO, S. 189.

Er sei dementsprechend noch vor dem innerperiodischen Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten durchzuführen.

Hingegen vertrat der RFH eine ganz andere Auffassung:

> "Eine solche Beschränkung des Verlustvortrags auf Einkommen aus der gleichen Quelle wäre zwar theoretisch möglich gewesen..." 1

Die Vorschrift sei aber anders auszulegen:

> "Es handelt sich bei der Abtragung eines vortragsfähigen Verlustes nicht um eine Ausgabe, die mit irgendeiner Einkommensart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen könnte. Die Sache läßt sich vielmehr am ehesten mit der Ermäßigungsvorschrift des § 56 EStG (erg.: 1925. Betr. private außergewöhnliche Belastungen entsprechend § 33 EStG 1979. D. Verf.) vergleichen ...
> Daraus ergibt sich, daß der vortragsfähige Verlust grundsätzlich von dem ... Gesamteinkommen ... abzusetzen ist." 2

Diese Sichtweise vermochte und vermag nicht zu überzeugen: Steht ein negatives Ergebnis wirtschaftlich doch sehr wohl nicht nur "mit irgendeiner Einkommensart", sondern noch viel konkreter mit einem ganz bestimmten Betrieb des Steuerpflichtigen in Zusammenhang. Wieso der Vortrag eines solchen Verlustes mit außergewöhnlichen Belastungen, d.h. der Privat- und nicht der Erwerbssphäre zugehörigen, sozialpolitisch motivierten Ausnahmebestimmungen des EStG[3], wesensverwandt sein soll, bleibt unverständlich.

---

1) Urt. v. 8. 8.1930, RFHE 27, 107/117.

2) Ebenda, 119 (Hervorh. v. Verf.).

3) Vgl. BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 19.

Trotzdem setzte sich diese Meinung auch im Wortlaut des EStG durch - allerdings erst im Jahre 1938.

Der Verlustvortrag fiel im EStG 1934 erst einmal weg[1], wurde aber schon vier Jahre später wieder eingeräumt[2] - und zwar eingereiht unter die privaten Sonderausgaben. Hierdurch wurde er, wie der RFH feststellt, ausdrücklich

> "von dem Zusammenhang mit betrieblichen Einkünften des Veranlagungszeitraumes losgelöst ..." 3

Diese systematisch fragwürdige Neuerung war nicht nur formeller Natur. Sie hatte auch materielle Folgen, da sie zum Vortrag eines Verlustes in anderer Höhe führen konnte[4].

Im übrigen brachte sie eine Besserstellung für all diejenigen Steuerpflichtigen, die ihren verlustbringenden landwirtschaftlichen oder gewerblichen aufgegeben und sich auf anderweitige Einkommenstätigkeiten verlegt hatten. Bei der Reform des Jahres 1919 war umstritten gewesen, ob negative Ergebnisse eines nicht mehr bestehenden Unternehmens in Folgejahren mit Einkünften aus anderen Quellen im Wege des Verlustvortrages 'verrechnungsfähig' werden durften. Diese Zweifel wurden durch die Einreihung unter die

---

1) Dazu lakonisch die Begr. EStG 1934, aaO, S. 33: "... aus steuerpolitischen Gründen nicht mehr vertretbar."

2) Gem. § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1934 i.d.F. des ESt-Änd.G v. 1. 7. 1938, RGBl. 1938 I S. 99. - Begründet wurde diese Rückkehr als Ausgleich für den Wegfall der Bewertungsfreiheiten für kurzlebige Wirtschaftsgüter - vgl. REICHSMINISTERIUM DER FINANZEN, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, aaO, Tz. 1 322, ferner FISCHER, aaO, S. 170.

3) Urt. v. 30. 4.1942, RStBl. 1942, S. 817.

4) vgl. näher RFH Urt. v. 16.10.1940, RFHE 49, 216 ff.

Sonderausgaben behoben[1].

Erst 1954 trug man der systematisch unhaltbaren Lage Rechnung, daß die Behandlung des Vortrags als Sonderausgabe einen nichtprivaten, sondern der Erwerbssphäre zugehörigen Posten mit im übrigen rein privaten Abzügen gleichsetzte. Seither ist der 'carry forward' nach dem Wortlaut des Gesetzes

> "wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte" 2

abzuziehen.

Der Kreis der abzugsberechtigen Steuerpflichtigen war nach und nach immer mehr erweitert worden. Kamen 1929 und 1938 nur buchführende Land- und Forstwirte sowie Gewerbetreibende in den Genuß der Regelung, so traten 1949 die Selbständigen hinzu[3]. Erst im Jahre 1976 entschloß sich der Gesetzgeber, Verluste aus allen Erwerbszweigen zur Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen zuzulassen[4]. Das hatte man bis dahin für entbehrlich und mit dem Grundsatz gleichmäßiger Besteuerung für vereinbar gehalten, weil

---

1) Vgl. RFH Urt. v. 30. 4.1942, RStBl. 1942, S. 817. Ein finanzwissenschaftliches Argument für den Bezug des Verlustvortrags auf das gesamte Jahreseinkommen nennt HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 103: Der intertemporale Ausgleich nur zwischen Einkünften einer Art kann die Steuerbemessungsgrundlage u.U. noch stärker schwanken lassen, als es ohne solchen Ausgleich der Fall wäre.

2) Gem. § 10 d EStG seit dem StNOG v. 16.12.1954, BGBl. 1954 I S. 373. Die Begründung des StNOG 1954, aaO, S. 84, wich der Frage jedoch aus: Nach ihr wurde das "wie" eingefügt, weil der Vortrag keine 'Ausgabe' im strengen Sinne sei.

3) Gem. § 10 Abs. 1 Ziff. 4 EStG i.d.F. des StNOG v. 20. 4.1949, WiGBl. 1949, S. 69. Bedingung war Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG.

4) Gem. § 10 d EStG 1975 i.d.F. des EStÄndG v. 20. 4.1976, BGBl. 1976 I S. 1054. Ausnahmen sind Einkünfte gem. § 22 Ziff. 3, § 23 Abs. 4, § 40 Abs. 3, § 46 a Satz 1 und § 50 Abs. 2 Satz 2. Zu beachten sind ferner die Sonderfälle des § 15 Abs. 2 und des § 15 a EStG.

- so die Steuerreformkommission noch 1971 - Einkommensschwankungen bis in den negativen Bereich hinein bei den anderen Einkunftsarten, d.h. bei den Tätigkeiten mit Überschußermittlung (Nichtselbständige Arbeit, Vermietung und Verpachtung sowie Überlassung von Kapitalvermögen), typischerweise nicht aufträten[1].

Im gleichen Sinne hatte 1928 HELPENSTEIN sogar behauptet:

> "Der Lohnempfänger hat keinen Verlust im Sinne des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetzes; seine Ertragsquelle, die Arbeitskraft, bleibt ihm nach wie vor erhalten, während die Erwerbsquelle des Kaufmanns, die Unternehmung einen tatsächlichen Verlust erleidet. ...
> Der Lohnempfänger hat ... vor dem Gewerbetreibenden den Vorteil der Inanspruchnahme sozialer Einrichtungen wie der Arbeitslosenunterstützung."[2]

Zumindest bezüglich der Nebenerwerbstätigkeiten Vermietung und Verpachtung sowie Überlassung von Kapitalvermögen galt diese Überlegung jedoch nie. Spätestens seit der rechnerischen Anknüpfung des Verlustvortrages an die Gesamtheit aller Einkünfte erschien dem Schrifttum die Ausdehnung seiner Anwendbarkeit auf alle Einkunftsarten nur folgerichtig[3].

---

1) Vgl. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, aaO, Tz. V 328.

2) HELPENSTEIN, aaO, S. 187.

3) Vgl. statt aller SCHICK, aaO, S. 8.

α) Einkommensteuer mit Verlustvor- und -rücktrag seit 1976

Wenngleich der interperiodische Verlustabzug von seiner sachlichen Anwendbarkeit her seit dem Jahre 1976 zu einer vollständigen Kompensation des Kongruenzeffekts bei der Einkommensbesteuerung in der Lage wäre, so sind ihm doch zeitliche und höhenmäßige Schranken auferlegt, die ihn im Endergebnis daran hindern.

Erst seit dem Jahre 1976 gibt es im deutschen ESt-Recht überhaupt einen Verlustrücktrag[1]. Der 'carry back' konnte sich auch in ausländischen Steuerrechtsordnungen, die dem Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung folgen, nur teilweise durchsetzen[2]. Bei der Einführung in Deutschland spielten vor allem die bereits erwähnten, konjunkturpolitischen Wirkungen eine Rolle, die man sich vom Rücktrag stärker als vom Vortrag erhoffte[3].

Die Effizienz des 'carry back' war aber von vornherein dadurch eingeschränkt, daß er auf das jeweilige Vorjahr beschränkt wurde. Die vom Sachverständigenrat im Jahre 1981 geforderte Erweiterung auf zwei Jahre[4] fand jedoch für die Zeit ab 1982 ein positives

---

1) Gem. § 10 d EStG 1975 i.d.F. des EStÄndG v. 20. 4.1976. Dazu WEISSE, aaO, S. 203-206.

2) Vgl. die Übersicht bei SCHICK, aaO, S. 4 f.

3) So BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, aaO, Tz. V 323-331.

4) Vgl. SACHVERSTÄNDIGENRAT: Sondergutachten zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung - Vor Kurskorrekturen - Zur finanzpolitischen und währungspolitischen Situation im Sommer 1981, BT-Drs. IX/641, S. 10. Davor Olaf SIEVERT: Zu den Problemen einer wachstumsorientierten Finanzpolitik, Briefe des Instituts 'Finanzen und Steuern' Nr. 178, Bonn 1979, S. 8-49, hier: S. 41.

Echo beim Gesetzgeber[1].

Für den Verlustvortrag ist keine zeitliche Erweiterung zu erwarten. Er beschränkt sich seit 1955 auf die fünf Folgejahre[2], während er 1929 bis 1934 nur zwei Jahreund 1938 bis 1954 nur drei Jahre möglich war[3]. Die Fünfjahresgrenze gewährt nach Ansicht des Gesetzgebers "erfahrungsgemäß" eine völlige Verlustkompensation[4]. Empirische Untersuchungen widersprechen diesem Argument[5]. Die theoretische Rechtfertigung einer bestimmten Frist muß als unmöglich gelten[6].

Seit es einen Verlustabzug in beiderlei zeitliche Richtung gibt, ist die Reihenfolge von Rück- und Vortrag zwingend vorgeschrieben, weil sie den Entlastungseffekt für den einzelnen Steuerpflichtigen

---

1) In § 10 d Satz 1 EStG 1979 i.d.F. des Art. 26 Ziff. 7 des 2. Haushaltsstrukturgesetzes v. 22.12.1981, BGBl. 1981 I S. 1523. Dazu ORTH, Überlegungen zum zweijährigen Verlustrücktrag ..., aaO, S. 525 ff.

2) Gem. § 10 d EStG i.d.F. des StNOG 1954.

3) Vgl. die Nachweise in Fn. 3 auf S. 324 und Fn. 2 auf S. 326. Bei der Änderung im Jahre 1955 tauchte das ganz zu Anfang dieser Arbeit behandelte Problem der Geltungszeit est-rechtlicher Vorschriften in kurioser Weise auf: Art. 2 Abs. 9 StNOG 1954 mußte ausdrücklich vorschreiben, daß auch Verluste aus dem Jahr 1950 in den Veranlagungszeitraum (gemeint: Bemessungszeitraum) 1954 vorgetragen werden durften - sonst wäre es zu der eigenartigen Lage gekommen, daß diese Verluste zwar 1951, 1952, 1953 und 1955, nicht aber 1954 hätten berücksichtigt werden können. Vgl. im einzelnen LITTMANN, Anm. 5 zu § 10 d.

4) Vgl. Begr. StNOG 1954, aaO, S. 84.

5) Vgl. Johann Friedrich KARSTEN: Die steuerliche Behandlung gewerblicher Verluste, Berlin 1958, S. 163, wonach in den USA während 1933 bis 1942 eine fünfjahrige 'carry over'-Periode etwa ein Drittel der Verluste ohne Ausgleich gelassen hätte.

6) Vgl. MITSCHKE, Textentwurf, aaO, S. 261; ferner SÖFFING, Der neue Verlustrücktrag nach § 10 d EStG, aaO, S. 215. Zur Fünfjahresgrenze auch NEUMARK, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, aaO, S. 30.

beeinflussen kann[1]. Zuerst muß der 'carry back' für das vorletzte, dann für das letzte Jahr vorgenommen werden. Erst wenn dieser nicht mehr in Frage kommt - entweder, weil dort auch keine Gewinn erwirtschaftet wurden oder, weil die Vorjahresgewinne nicht zur Abdeckung des Verlustes ausreichten - ist ein 'carry forward' möglich. Er hat in jedem der fünf folgenden Jahre jeweils in größtmöglicher Höhe stattzufinden.

Nur für den carry back gibt es daneben eine Höhenbesschränkung: Die Verrechnung ist insgesamt auf fünf Millionen DM begrenzt. Das impliziert eine struktur- oder verteilungspolitische Wirkung, weil darüber hinausgehende Verluste, die meist von größeren Betrieben erzielt werden, die Steuerlast im nachhinein nicht mindern[2].

Zusammenfassend gesehen kann der Verlustabzug in seiner seit 1976 bestehenden Form die Aufgabe der Behebung des Kongruenzeffekts nur recht unvollkommen wahrnehmen. Zwar bedeuten die Gewährung der Rücktragsmöglichkeit und die Ausdehnung auf alle est-pflichtigen Erwerbstätigkeiten eine Fortentwicklung gegenüber den Anfängen des Jahres 1929. Direkte und indirekte Grenzen hemmen die Wirksamkeit aber nach wie vor:

Direkt greifen die Regelungen über zeitliche und betragsmäßige Ausdehnung ein. Indirekt wirkt die zwingende Vornahme erst nach dem periodeninternen Verlustausgleich sowie die einzuhaltende Reihenfolge von Rück- und Vortrag.

---

1) So ist dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit genommen, den Progressionseffekt über eine möglichst gewinnivellierende Verlustverteilung zu steuern; vgl. das Beispiel bei ORTH, Überlegungen zum zweijährigen Verlustrücktrag ..., aaO, S. 528 ff.

2) Vgl. SCHICK, aaO, S. 10. Allerdings dürfte die Zahl der größeren und Großbetriebe, die (über den Inhaber) von der ESt erfaßt werden, nicht besonders hoch sein. Der Verlustabzug gem. § 10 d EStG findet jedoch auch für die Zwecke der KSt Anwendung.

Trotz all dieser Restriktionen mutet der Einsatz des Verlustabzuges aber noch verhältnismäßig großzügig an, wenn man ihn mit den Maßnahmen vergleicht, die das ESt-Recht zur Dämpfung des Progressionseffekts bereitstellt.

(2) Instrumente gegen den Progressionseffekt

aa) Grundformen

WIEGNER stellt zur Wirkungsbreite des zwischenjährigen Verlustabzuges mit Recht fest:

> "It can be seen from the mechanics of carryovers that they do nothing for the tax differences associated with income fluctuations totally above zero net taxable income." 1

Wie die Analyse der Ursachen des Progressionseffekts gezeigt hat, muß ein ESt-Gesetzgeber, der am Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung festhalten will, zur Milderung des Progressionseffekts weitergehende Ausnahmen auf der Stufe des Steuermaßstabs oder auf der Stufe des Steuersatzes zulassen.

Auf der Stufe des Steuermaßstabs kann er gestatten, positive Einkünfte anders auf Bemessungszeiträume zu verteilen, als es nach den Regelvorschriften eigentlich zu geschehen hätte. Im Wege eines solchen interperiodischen Gewinnausgleichs könnte die Bemessungsgrundlage der ESt verstetigt werden.

---

1) WIEGNER, aaO, S. 39 (Hervorh. v. Verf.).

Auf der Stufe des Steuersatzes kann er Tarifermäßigungen für bestimmte Einkommensteile einräumen.

Beide Grundformen finden sich in der deutschen Einkommensbesteuerung nur ansatzweise wieder.

bb) Interperiodischer Gewinnausgleich

Wenn im folgenden der interperiodische Gewinnausgleich zur Diskussion steht, so wird der Begriff des 'Gewinns' dabei nicht nur auf das Ergebnis einer Gewinnermittlung im Sinne des Betriebsvermögensvergleichs bezogen, wie es im Abschnitt II. E) 1. geschehen war. Stattdessen meint 'Gewinn' analog zum Begriff des 'Verlustes' beim interperiodischen Verlustabzug sowohl das positive wirtschaftliche Ergebnis einer konkreten Erwerbstätigkeit als auch die über null liegenden Einkünfte einer der sieben est-pflichtigen Arten als auch ein positives Jahreseinkommen.

Einen interperiodischen Gewinnausgleich gewährt das EStG streng genommen nur für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb sowie Selbständiger Arbeit - und da auch nur insoweit, als der Gewinn aus der Veräußerung einiger im Gesetz aufgezählter Wirtschaftsgüter stammt[1].

---

1) Gem. § 6 b und § 6 c EStG 1979.

k) Veräußerungsgeschäfte

Die gewinnausgleichenden Vorschriften für Vermögensveräußerungen besitzen keine lange Tradition im ESt-Recht[1] und sind wegen ihrer Unübersichtlichkeit berüchtigt: Voraussetzungen und Rechtsfolgen wechseln mehrfach[2].

Ausgangspunkt der Regelungen ist die Tatsache, daß beim Verkauf eines Wirtschaftsgutes sämtliche Wertsteigerungen, sogenannte 'stille Reserven', auf einmal als realisiert und damit eigentlich als steuerpflichtig gelten, obwohl sie wirtschaftlich betrachtet das Resultat mehrerer Jahre darstellen[3]. Der Progessionseffekt, wie er an und für sich bei der Besteuerung solcher geballt anfallender Einkünfte auftreten würde, darf nun gemildert werden, indem die stillen Reserven entweder auf neue Wirtschaftsgüter übertragen[4] oder in ihrer Höhe eine Rücklage gebildet und schrittweise gewinnerhöhend aufgelöst wird[5]. Beide Alternativen durchbrechen das Prinzip der Jahresbesteuerung[6]. Im Unterschied zum Verlustabzug ist dieser Gewinnausgleich nur in die Zukunft hinein möglich und keiner höhenmäßigen Beschränkung unterworfen.

---

1) § 6 b wurde durch das StÄndG v. 16.11.1964, BGBl. 1964 I S. 885, in das EStG eingefügt. Als methodischer Vorläufer kann § 30 des Gesetzes zur Förderung der Rationalisierung im Steinkohlenbergbau v. 29. 7.1963, BGBl. 1963 I S. 549, gelten. § 6 c folgte mit dem StÄndG v. 14. 5.1965, BGBl. 1965 I S. 377, um die Voraussetzungen des § 6 b hinsichtlich der Einkunftsermittlungsform zu erweitern.

2) Vgl. zur Obersicht HERRMANN/HEUER, Anm. 1 f. zu § 6 b.

3) Vgl. Adalbert UELNER: Die steuerfreie Übertragung stiller Reserven - Der neue § 6 b EStG, DStR 2. Jg. (1964), S. 667-675, ferner SACHSE, aaO, S. 179.

4) Gem. § 6 b Abs. 1 Satz 1 EStG.

5) Gem. § 6 b Abs. 3 EStG. Dazu kritisch D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 383.

6) Vgl. ENGELS/MITSCHKE/STARKLOFF, aaO, S. 19; MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO, S. 124. Die Durchbrechung gilt sowohl für die Jahresbemessung als auch für die Jahresermittlung!

Noch gravierender als bei der Veräußerung einzelner Vermögensgegenstände tritt der Progressionseffekt beim Verkauf ganzer Betriebe auf. Die Instrumente hiergegen sind aber von beschränkterer Wirkung als die gerade geschilderten.

Von einem zwischenjährigen Gewinnausgleich kann im Falle von Betriebsveräußerungen im strengen Sinne nicht die Rede sein. In die gleiche Richtung, nämlich ergebnisnivellierend, zielen lediglich die Freibeträge, die speziell von Betriebsveräußerungsgewinnen abgesetzt werden dürfen[1]. Sie können beim Verkauf kleinerer Einheiten sogar vollständige Steuerfreiheit bedeuten[2].

Die Ausgleichsregelungen für Veräußerungsgewinne sind nur deshalb notwendig, weil das EStG solche Erfolge ausdrücklich für steuerpflichtig erklärt[3]. Diese Steuerpflicht versteht sich zwar für den Ökonomen von selbst; ein Blick auf die Geschichte der Einkommensbesteuerung lehrt aber, daß sie - steuerrechtlich gesehen - keineswegs zwangsläufig ist. Das soll in einem Exkurs erläutert werden.

---

1) Gem. den §§ 14 a, 16 Abs. 4, 17 Abs. 3 und 18 Abs. 3 EStG 1979.

2) Vgl. zum Sinn und Zweck BFH Urt. v. 17. 4.1980, BFHE 130, 497/502 (betr. die Veräußerung eines Mitunternehmer-Anteils gem. § 16 Abs. 4 EStG).

3) Gem. den §§ 14 Abs. 1, 16 Abs. 1, 17 Abs. 1 und 18 Abs. 3 EStG 1979.

Exkurs: Die Einkommensteuerpflicht von Veräußerungsgeschäften

Die ausdrückliche Anordnung der ESt-Pflicht von Gewinnen aus der Veräußerung land- und forstwirtschaftlicher und gewerblicher Betriebe sowie aus der Veräußerung des Vermögens, das Selbständiger Arbeit dient, erweist sich als durchaus notwendig, wenn man die Erwerbstätigkeit als est-rechtlichen Steuergegenstand auffaßt, wie es im Rahmen dieser Untersuchung unter Anknüpfung an die BAYERsche Stufenbautheorie geschieht. Schließlich versteht es sich nicht von selbst, daß eine Betriebsveräußerung noch zur Ausübung der Erwerbstätigkeit gehört und damit überhaupt eine ESt-Pflicht dem Grunde nach auslösen kann. Für das EStG 1920, das eine diesbezügliche Regel noch nicht enthielt, verneint ZIMMERMANN denn auch die Steuerbarkeit,

> "weil die Veräußerung eines Unternehmens, wenn sie mit der Aufgabe des Gewerbebetriebes verbunden ist, nicht als ein Akt der Betriebstätigkeit aufgefaßt werden kann ..." 1

Hingegen meint etwa HUNZINGER aus der Sicht des schweizerischen Wehrsteuerrechts:

> "Die Einbeziehung in den allgemeinen Einkommensbegriff ... rechtfertigt sich im Hinblick darauf, dass Kapital- und Liquidationsgewinne sich im Betrieb eines wirtschaftlichen Gewerbes ergeben und ... im wesentlichen, soweit es sich um die Auflösung stiller Reserven und um die Versilberung des Goodwills handelt, auf diese wirtschaftliche Tätigkeit unmittelbar zurückgehen."

---

1) E. ZIMMERMANN, Das Einkommen als Gegenstand der Besteuerung, aaO, Sp. 25.

2) HUNZINGER, aaO, S. 129; ähnlich SCHMIDLIN, aaO, S. 245 f.

Vom gleichen Standpunkt ausgehend, entwickelte der RFH eine Rechtsprechung zum EStG 1920, die trotz fehlender ausdrücklicher Regelung die ESt-Pflicht von Veräußerungsgewinnen bejahte[1]. Der Gesetzgeber machte sich diese Ansicht bei Erlaß des EStG 1925 ebenfalls zu eigen. Er betrachtete die Betriebsveräußerung als den "letzten gewerblichen Akt"[2] und erklärte sie deshalb expressis verbis als steuerpflichtig[3].

Seit dem EStG 1934 ist diese Anordnung auf Land- und Forstwirtschaft und Selbständige Arbeit ausgedehnt[4], woraus der BFH den Schluß zieht:

> "Es kann nun keinen Unterschied machen, ob der einkommensteuerpflichtige Gewinn in einem auf eine werbende Tätigkeit zurückzuführenden Vermögenszuwachs oder in einem Veräußerungsgewinn besteht." 5

Es gelingt dem Gericht allerdings nicht, schlüssig zu erklären, warum der Verkauf eines Gewerbebetriebes die ESt-Pflicht auslösen soll, während derselbe Vorgang im Gewerbesteuerrecht

---

1) Vgl. grundlegend RFH Urt. v. 29.10.1924, RFHE 15, 47/49 f.

2) Begr. EStG 1925, aaO, S. 55.

3) Gem. § 30 EStG 1925.

4) Sie wurde vorher schon analog auf Land- und Forstwirtschaft angewandt; vgl. RFH Urt. v. 29.10.1930, StuW 1931 Nr. 23. Dann gem. §§ 14 Abs. 1, 16 Abs. 1, 17 Abs. 1 und 18 Abs. 3 EStG 1934.

5) Urt. v. 7.11.1963, BFHE 78, 172/178 (betr. die Behandlung eines in Konkurs gegangenen Unternehmens).

keine Besteuerung nach sich zieht[1].

β) Mehrjährige Tätigkeit

Neben den Sonderregelungen für Veräußerungsgewinne gibt es im ESt-Recht nur noch einen Anhaltspunkt für einen interperiodischen Gewinnausgleich, nämliche eine Vorschrift für

> "Einkünfte, die die Entlohnung für eine Tätigkeit darstellen, die sich über mehrere Jahre erstreckt." [2]

Solche Einkünfte können dem EStG zufolge

> "zum Zweck der Einkommensteuerveranlagung ... auf die Jahre verteilt werden, in deren Verlauf sie erzielt wurden, und als Einkünfte eines jeden dieser Jahre angesehen werden, vorausgesetzt, daß die Gesamtverteilung drei Jahre nicht überschreitet." [3]

Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist es, wie der BFH erklärt,

> "die Progression des Einkommensteuertarifs bei für die Tätigkeit mehrerer Jahre zusammengeballten Entlohnungen ... zu mildern. Erhält ein Steuerpflichtiger eine Entlohnung für eine mehrjährige

---

1) Den Versuch unternimmt ausführlich BFH Urt. v. 18. 3.1964, BFHE 79, 197/200 f., wobei der Gewerbebetrieb est-rechtlich als "eine Einkunftsquelle" (von mehreren) qualifiziert wird, während er gewst-rechtlich "der Steuergegenstand" sei (Hervorh. jeweils v. Verf.).

2) § 34 Abs. 3 Satz 1 EStG 1979.

3) § 34 Abs. 3 Satz 2 EStG 1979.

> Tätigkeit, so soll er steuerlich weitgehend so behandelt werden, als sei ihm die Entlohnung jeweils zeitgerecht zugeflossen." 1

Die Notwendigkeit für eine solche Regelung begründet das Gericht an anderer Stelle folgendermaßen: Durch die ESt sollten

> "im Grundsatz die wirtschaftlichen Maßnahmen der Steuerpflichtigen in ihren wirtschaftlichen Folgen periodisch für den Staat nutzbar gemacht werden ... . Die normale Dauer der Periode ist ein Kalenderjahr. Es wird also allgemein davon ausgegangen, daß die Steuer erhoben wird von den Erfolgen der wirtschaftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen während eines Jahres ...
> Die vorliegende Stelle (erg.: § 34 Abs. 3 EStG. D. Verf.) handelt nun von wirtschaftlichen Maßnahmen, die mehrere Jahre brauchen, ehe sie sich in einer steuerpflichtigen Einnahme auswirken." 2

Der Progressionseffekt tritt auch dann auf, wenn eine in einem Male vergütete Tätigkeit zwei Jahre berührt, aber selber nur kürzer als ein Jahr andauert. Auch in solchen Fällen hält der BFH die fragliche Vorschrift für anwendbar[3]. Dasselbe soll auch gelten, wenn die Entlohnung für die mehrjährige Tätigkeit zwar nicht mit einer einzigen Zahlung, aber innerhalb eines Kalenderjahres

---

1) Urt. v. 23. 7.1974, BFHE 113, 40/42 (m.w.N.). Vgl. ferner BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, aaO, Tz. II 739 f. - Zur Zielverwandtschaft mit einer mehrjährigen Durchschnittsbesteuerung NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, aaO, S. 347.

2) Urt. v. 9. 3.1961, BFHE 73, 722/726 (Hervorh. i. Orig.).

3) Vgl. Urt. v. 12. 5.1961, BFHE 73, 365/366 f. - Der RFH meinte noch, daß eine Tätigkeit, "die sich über mehrere Jahre erstreckt", gleichbedeutend sein müsse mit einer länger als zwölf Monate dauernden Aktivität - vgl. Urt. v. 25. 3.1931, RStBl. 1931, S. 318.

in mehreren Raten geleistet wird[1]. Nicht begünstigt sind hingegen nach ständiger Rechtsprechung Einkünfte aus Tätigkeiten im Bereich der Land- und Forstwirtschaft oder des Gewerbebetriebs[2]. Bei ihnen ist es, so der BFH,

> "nicht als etwas Außergewöhnliches anzusehen ..., daß einmalige Betriebseinnahmen für eine mehrjährige Tätigkeit anfallen." 3

Das Gericht ist ferner von seiner früheren Meinung abgerückt, die fraglichen Einkünfte dürften nur auf bereits vergangene Jahre verteilt werden, weil die Tätigkeit aus Gründen sicherer Ermittelbarkeit in der Vergangenheit geleistet sein müsse[4]. Es erkennt in Einzelfällen auch Vorauszahlungen für noch zu erbringende mehrjährige Tätigkeiten als begünstigt an[5].

Allerdings erweist sich der zitierte Wortlaut der Regelung als trügerisch. Nach ihm scheint es, als beschreite das EStG hier den Weg eines interperiodischen Gewinnausgleichs, und zwar sowohl in Gestalt eines Rücktrages als auch eines Vortrages, um

---

1) Vgl. BFH Urt. v. 11. 6.1970, BFHE 99, 306/306 und 308. Ferner Urt. v. 16. 9.1966, BFHE 86, 760/763 sowie Rolf MITTELBACH: Steuervergünstigungen für Vorauszahlungen auf eine mehrjährige Tätigkeit, DB 34. Jg. (1981), S. 180-182, hier: S. 180. Anders bei ständig laufenden Honoraren; vgl. BFH Urt. v. 5.12.1963, BFHE 78, 333/333.

2) Vgl. nur BFH Urt. v. 10. 5.1961, BFHE 73, 236/238.

3) Ebenda. Hierzu HERRMANN/HEUER, Anm. 24 b zu § 34.

4) So noch Urt. v. 9. 3.1961, BFHE 73, 722/726-729.

5) Vgl. etwa Urt. v. 17. 7.1970, BFHE 99, 381/388 f. (betr. ein Vorstandsmitglied, das seine Tätigkeit wegen Differenzen mit dem Aufsichtsrat nicht ausübte). Ferner schon FG Bremen, Urt. v. 28. 2.1961, EFG 1961 Nr. 515 (S. 451 - rechtskräftig); sowie VG (sic!) Berlin, Urt. v. 18.10.1962, EFG 1963 Nr. 335 (S. 258). - ZusammenfassendMITTELBACH, Steuervergünstigungen für Vorauszahlungen ..., aaO, S. 180 ff.

Progressionsspitzen 'abzubrechen'. Tatsächlich ändert sich aber - anders als beim Verlustabzug - an der Ermittlung der Einkünfte und an ihrer Zusammenfassung zur Steuerbemessungsgrundlage gar nichts. Nur zum Zwecke der Berechnung eines gemilderten Progressionssatzes werden die entsprechenden Einkünfte so behandelt, als wären sie Einkünfte der Verteilungsjahre; bei der jeweiligen Steuerfestsetzung bleiben sie voll und ganz (also unverteilt) Bestandteil der Bemessungsgrundlage des wirklichen Zuflußjahres[1].

Damit ist die Regelung, die ähnlich bereits im EStG 1920 enthalten war[2], systematisch auf der Stufe des Steuersatzes angesiedelt, was sich auch dadurch belegen läßt, daß an ihrer Stelle zwischen 1934 und 1946 ein besonderer, ermäßigter Tarif anzuwenden war[3].

Wie fern die Norm dem rechtlichen ESt-Gegenstand, d. h. der Erwerbstätigkeit steht, zeigt eine weitere Äußerung des BFH, wonach sie keinerlei Anhaltspunkte dafür bietet, daß die Aufteilung der geballt fließenden Einkünfte "nach dem Ausmaß der Tätigkeit" erfolgen müßte[4].

---

1) Vgl. zur Vorgehensweise genau BFH Urt. v. 25. 8.1955, BFHE 61, 462; Urt. v. 6.11.1959, BFHE 70, 126/127; Urt. v. 23. 7. 1974, BFHE 113, 40/44; Urt. v. 2.11.1978, BFHE 126, 413/417. Dazu SACHSE, aaO, S. 198 ff.; HERRMANN/HEUER, Anm. 2 a und 24 a zu § 34.

2) In § 23 EStG 1920; vgl. hierzu STRUTZ, Die Einkommensteuer, aaO, S. 212.

3) Gem. § 34 Abs. 2 Ziff. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG 1934; vgl. zur Entstehungsgeschichte BFH Urt. v. 9. 3.1961, BFHE 73, 722/727 f.; Urt. v. 22. 5.1971, BFHE 116, 136/140 f.

4) Vgl. Urt. v. 22.11.1974, BFHE 114, 408/411 f. - Sogar ein amerikanischer Finanzwissenschaftler sieht, daß eine est-rechtliche Anknüpfung an Erwerbstätigkeiten zur Vermeidung des Progressionseffekts voraussetzt, daß den Tätigkeiten eine rechtssystematisch grundlegende Bedeutung beigelegt werden muß. STEGER, On the Theoretical Equity, aaO, S. 220, stellt zur Behandlung geballt zufließender Einkünfte aus freiberuflicher Aktivität nämlich fest: "... the work done each year rather than the payments received would become the basis of taxation."!

Die Dämpfung des Progressionseffekts wird bei Einkünften aus mehrjähriger Tätigkeit über eine 'abgeflachte' Anwendung des Regeltarifs erreicht, ohne daß ein eigens ermäßigter Steuersatz eingeführt werden müßte.

Auch die Methode der ausdrücklichen Tarifvergünstigung findet sich aber im deutschen ESt-Recht.

cc) Tarifermäßigung

Das EStG gestattet auf Antrag die Bemessung der ESt nach einem verringerten Steuersatz, der

> "die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergeben würde, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden ... Einkommen zu bemessen wäre" 1,

beträgt. Die Ermäßigung ist nur anwendbar auf "außerordentliche Einkünfte"[2]. Als solche gelten lediglich Gewinne aus der Veräußerung ganzer Betriebe, Entschädigungen[3], ferner Zinsen, sofern sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden. Schließlich kennt das Gesetz noch außerordentliche Einkünfte aus forstwirtschaftlicher Holznutzung[4].

---

1) § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG 1979.

2) Gem. § 34 Abs. 2 EStG 1979.

3) I.S. des § 24 Ziff. 1 EStG 1979, d.h. Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen, Entgelt für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit sowie Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter.

4) Gem. § 34 b EStG 1979; vgl. hierzu Klaus TIPKE: Steuerrecht - Chaos, Konglomerat oder System; StuW 48. (1.) Jg. (1971), S. 2-17, hier: S. 16.

WACKE bemerkt zu der sehr kasuistisch angelegten Regelung[1]:

> "Auch in diesem Falle wird der an sich verwirklichte Steuertatbestand aus dem Streben nach einer zeitlich gleichmäßigeren Verteilung der Steuerlast durch Sondertatbestände abgewandelt." 2

Denn die betroffenen Einkünfte fließen, was für Veräußerungsgewinne bereits gezeigt worden ist und für forstwirtschaftliche Holznutzung auf der Hand liegt[3], im Vergleich zu den auslösenden Tätigkeiten zeitlich geballt zu. Sie sind deswegen in besonderem Maße dem Progressionseffekt unterworfen[4]. Dies erkannten schon die Schöpfer des EStG 1920[5] und antworteten mit Steuersatz-

---

1) Sie findet sich ähnlich auch im Ausland, z. B. in Frankreich. Vgl. Willi ALBERS: Die Einkommensbesteuerung in Frankreich seit dem Ersten Weltkrieg - Eine Analyse ihrer wirtschaftlichen, sozialen und administrativen Probleme, Kiel 1957, insbes. S. 252 f.

2) WACKE, aaO, Sp. 61.

3) Vgl. auch oben die Abschn. II. D) 2.b) (1) und (2). Dazu weiter BFH Urt. v. 19.12.1967, BFHE 77, 107/109 und 117 f. sowie NIEHANS, aaO, S. 278 f.

4) So auch BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, aaO, Tz. II 727-730.
Anders ist nur die bis 1981 anzuwendende Tarifermäßigung gem. § 34 Abs. 4 EStG motiviert, die für Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit galt: Sie sollte weniger den Progressionseffekt abschwächen als die genannten Aktivitäten über eine indirekte Subvention fördern - vgl. HACKMANN, Interperiodische Durchschnittsbesteuerung ..., aaO, S. 8 f.
Deswegen könnte sie sogar bei Einführung einer Durchschnittsbesteuerung erhalten bleiben, während die anderen Tarifermäßigungen dadurch ihren Sinn verlören; vgl. MITSCHKE, Textentwurf, aaO, S. 261 f.

5) Vgl. ausführlich Begr. EStG 1920, aaO, S. 49-51.

ermäßigungen".

Die Beschränkung der Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes auf ganz bestimmte Einkünfte eines Steuerpflichtigen beruht in weniger als sonst üblichem, zeitlichem Verhältnis, in der der unternehmerische, vertikale Verlustausgleich zwischen Einkünften aus gewerblichen Betrieben, der unternehmerische, horizontale Verlustausgleich zwischen Einkünften aus den übrigen verschiedenen Einkunftsarten und der unternehmerische Verlustausgleich zwischen Einkünften mehrerer Gesellschafter-Unternehmer eine wesentlich vermögensrechtliche Kritik, verlangt die selektive Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf außerordentliche Einkünfte einheitlich beurteilt.

Der Oberste Finanzgerichtshof als Einzelrichter zwischen 20% und 35% steht dies mit unverhohlener Richtigkeit klar:

> "Wenn § 34 EStG also auch keine neuen Einkunftsarten schafft, so müssen doch zum Zwecke der Besteuerung die außerordentlichen Einkünfte innerhalb jeder Einkunftsart gewissermaßen als eine besondere Gattung angesehen werden, für die der Gesetzgeber den Übergang zu der Regelbesteuerung durch die Gewährung besonderer Vergünstigungen zu mildern versucht hat, als dem allgemeinen Grundsatz, daß der Verlust von den ordentlichen Einkünften zunächst mit Einkünften aus der gleichen Einkunftsart auszugleichen sind, besonders der klare Ausdruck, daß die außerordentlichen Einkünfte besonders zu besteuern sind, nicht zum Anwendung kommt." [1]

---

1) Bem. §§ 32 - 35 EStG 1920, Bescht §§ 56, 58 EStG 1925

2) DFH ord. v. 16. 4.1947, RStBl 54, 174 [176 (Hervorh. v. Verf. - Das Urt. betraf außerordentliche Einkünfte aus zwangsweiser Holzeinschlag.]

Materiell bewirkt dies eine Besserstellung der betroffenen Steuerpflichtigen. Dank der geänderten Reihenfolge unterliegen außerordentliche Einkünfte stets bis zur Höhe des insgesamt zu versteuernden Jahreseinkommens der Tarifvergünstigung - auch, wenn bei der Einkunftsart, zu der die außerordentlichen Einkünfte gehören, ansonsten Verluste entstanden sind[1].

Die Steuersatzermäßigung auf außerordentliche Einkünfte ist in ihrer Wirksamkeit anders zu beurteilen als die restlichen Instrumente gegen den Kongruenz- und den Progressionseffekt im geltenden ESt-Recht: Während letztere nur ungenügende Belastungskorrekturen nach sich ziehen, kann für die Tarifvergünstigung gezeigt werden, daß sie regelmäßig zu stark entlastet[2]. Weil der Progressionsgrad sich nach dem gesamten Jahreseinkommen richtet, liefert eine Berichtigung, die nur auf Einkommensspitzen abstellt, überhöhte Ergebnisse[3].

Insgesamt werden aber die Entlastungen vom Schwankungseffekt weitgehend als nicht hinreichend empfunden. Indiz dafür ist die Publizität, die beispielsweise dem VOGTschen 'Gesetz der Normallinie' zuteil geworden ist[4]. Danach empfiehlt sich

---

1) Diese Verluste würden die außerordentlichen Einkünfte aufzehren; für die Anwendung des ermäßigten Tarifs bliebe kein Raum. Vgl. SCHINDELMANN, aaO, S. 32 f.

2) Vgl. Johannes HACKMANN: Ein Gesetzesvorschlag für einen generellen interperiodischen Progressionsausgleich, StuW 59. (12.) Jg. (1982), S. 173-191, hier: S. 174.

3) Vgl. ebenda, S. 176.

4) Vgl. Fritz J. VOGT: Bilanztaktik, 4. Aufl. Heidelberg 1955, insbes. S. 10-20. VOGTs 'Gesetz' selbst ist nichts anderes als eine Beschreibung des Progressionseffekts; vgl. ebenda, S. 11. Auf besonderes Interesse stießen die daraus gezogenen, bilanztaktischen Schlüsse; vgl. die "Leitsätze" ebenda, S. 20.

zumindest für diejenigen Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn mittels eines Betriebsvermögensvergleichs feststellen, eher einen stetigen, in einer 'Normallinie' verlaufenden Gewinn anzustreben als einen maximalen (Brutto-) Gewinn[1].

Die Durchbrechungen des Prinzips der jährlichen Abschnittsbemessung sind alles in allem kaum in der Lage, Anreize zu zeitlichen Einkommensverschiebungen abzuschwächen, die einzig und allein dem Ziel dienen, dem Schwankungseffekt auszuweichen.

Dazu bedarf es grundsätzlich anders konzipierter Bemessungsverfahren, die im III. Teil dieser Arbeit vorgestellt werden.

e) Zwischenergebnis

Die Untersuchung der Beziehungen zwischen dem Zeitfaktor und der Bemessungsgrundlage der ESt hat im wesentlichen die folgenden Ergebnisse gebracht:

- Der Charakter des Steuermaßstabs 'Einkommen' als einer Stromgröße trägt die Verantwortung dafür, daß das Zeitproblem bei der ESt in erster Linie als ein Zeitraumproblem in Erscheinung tritt. An ihm liegt es auch, daß schon die Ermittlung der Einkünfte abschnittsweise erfolgen muß.

---

1) Vgl. auch BÖRNER/KRAWITZ, aaO, S. 89 und 207.

- Das Abschnittsprinzip der Steuerbemessung zeichnet sich dadurch aus, daß es nur im zeitlichen Rahmen des Bemessungszeitraums einen Ausgleich zwischen negativen und positiven Einkünften gestattet.

- Bei einer synthetischen ESt wie der deutschen mit einer einheitlichen Bemessungsgrundlage, aber verschiedenen Ausprägungen des Steuergegenstandes bildet es die Aufgabe des Bemessungszeitraums, die für abweichende Ermittlungszeiträume festgestellten Einkünfte zusammenzufassen. Dies erfordert Regeln, nach denen die Ermittlungszeiträume jeweils einem bestimmten Bemessungszeitraum zuzuordnen sind. Solche Aufteilungen verfälschen die ohnehin unbefriedigenden Resultate der Periodisierung bei der Einkunftsermittlung weiter, was erhebliche Belastungseffekte nach sich ziehen kann.

- Das geltende Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung bewirkt die Höherbelastung über mehrere Jahre hinweg schwankender Einkommen im Vergleich zu stetig fließenden. Das hat zwei Gründe: Zum einen werden etwaige negative Jahreseinkommen nur mit dem Wert null berücksichtigt (Kongruenzeffekt); zum anderen führt die Tarifprogression bei positiv schwankenden Einkommen zu einer umso höhere Belastung, je stärker das Einkommen fluktuiert (Progressionseffekt).

- Wegen dieser Effekte hat der Gesetzgeber das Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung an einigen Stellen durchbrochen und Sonderregelungen auf der Stufe des Steuersatzes vorgesehen. Die Ausnahmen sind sachlich, zeitlich und/oder der Höhe nach beschränkt, so daß Belastungshärten nur unvollkommen gemildert werden und Anreize zu 'income shifting' bestehen bleiben.

# III. TEIL: FINANZWISSENSCHAFTLICHE ALTERNATIVEN ZUM PRINZIP DER JÄHRLICHEN ABSCHNITTSBEMESSUNG

Schon der Umfang, den die Untersuchung zum Problem des Zeitfaktors auf der Stufe der Bemessungsgrundlage im Vergleich zu den anderen Stufen des ESt-Tatbestandes beansprucht, ist geeignet, die Meinung von ENGELS, MITSCHKE und STARKLOFF zu bestätigen, wonach

> "Die Quelle der meisten Komplikationen unseres Steuerrechts ... die Tatsache (ist), daß das Periodeneinkommen besteuert wird." 1

Von daher erklärt sich auch, daß die finanzwissenschaftlichen Ansätze zu einer Überwindung der aufgezeigten Schwierigkeiten sich auf die Bemessungsgrundlage und deren zeitliche Begrenzung richten. Das Tatbestandselement des Steuersatzes spielt in diesen Vorschlägen eine mehr oder weniger untergeordnete Rolle.

Im folgenden werden die theoretischen Grundzüge der einzelnen Konzepte herausgearbeitet, praktische Ausprägungen in der Einkommensbesteuerung verschiedener Staaten zu verschiedenen Zeiten vorgestellt und Für und Wider der Verfahren abgewogen.

---

1) ENGELS/MITSCHKE/STARKLOFF, aaO, S. 37.

## A) Block-Durchschnittsbemessung

### 1. Theoretische Grundzüge

#### a) Grundmodell

Die Block-Durchschnittsbemessung stellt das Konzept zur Vermeidung des Schwankungseffekts dar, das dem Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung noch am nächsten verwandt ist. Bei diesem 'simple averaging'[1] wird der einjährige Bemessungszeitraum auf einen gleichfalls abgeschlossenen Mehrjahreszeitraum erweitert, so daß auch über ein Jahr hinaus, nämlich im Mehrjahres-Block, der vollständige Ausgleich von Gewinnen und Verlusten erfolgt.

Das Abschnittsprinzip der Steuerbemessung bleibt dabei im Kern unangetastet. Denn nach wie vor trifft lückenlos, aber auch ohne Überlappung, ein Bemessungszeitraum auf den nächsten. Daß das Verfahren als 'Durchschnittsbemessung' charakterisiert wird, ändert an seinem Wesen nichts - schließlich kann selbst das Einkommen eines einzigen Jahres schon als 'Durchschnittsergebnis' interpretiert werden, wie etwa STRUTZ es tut:

> "Denn dieses (erg.: das Jahreseinkommen. D. Verf.) ist eine durch Zusammenzählung der sich über einen Zeitraum von in der Regel einem Jahre verteilenden Einkünfte und Abzug gewisser, sich auf denselben Zeitraum erstreckenden Ausgaben

---

1) So die Bezeichnung im amerikanischen Schrifttum (neben 'block averaging') - vgl. WIEGNER, aaO, S. 42 f.

> errechnete, lediglich rechnungsmäßige Größe, ... die Werte, über die das Einkommen den Saldo darstellt, haben sich regelmäßig überhaupt niemals gleichzeitig in der Hand des Steuerpflichtigen befunden ..." 1

Der Steuermaßstab bei einer Block-Durchschnittsbemessung läßt sich unter Bezug auf die Ergebnisse aufeinanderfolgener Kalenderjahre definieren als das arithmetische Mittel der im Block erfaßten Jahreseinkommen:

$$\bar{Y}_B = \frac{\sum_{k=1}^{n} Y_k}{n}$$

Dabei bedeuten $\bar{Y}_B$: Durchschnittliches Einkommen eines Steuerpflichtigen für den Block

$Y_k$: Jahreseinkommen während eines Kalenderjahres

$k=1, 2, \ldots, n$: Kalenderjahre innerhalb eines Blocks.

Ein solcher Maßstab kann exakt natürlich erst nach Ende des gesamten Block-Zeitraums berechnet werden. Das erkennt schon der - soweit ersichtlich - erste Befürworter des Konzepts, JUNG-STILLING, wenn er zum landesherrlichen Zehnt-Recht des 18. Jahrhunderts erklärt:

> "Der Zehnde kan auf dreyerlei Art erhoben werden, 1) wenn ihn die Cammer in natura einnimmt, 2) wenn sie ihn an den Meistbietenden verpachtet,

---

1) STRUTZ, Die Einkommensteuer, aaO, S. 131 (Hervorh. v. Verf.); vgl. ähnlich HOLT, aaO, S. 350.
Zur lediglich "buchhalterischen" Existenz des Einkommens vgl. auch SIMONS, aaO, S.51 (m.w.N.); ferner NEUMARK, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, aaO, S. 35.

> 3) wenn er nach dem mittlern Ertrag angeschlagen und in Geld erhoben wird." [1]

Und weiter:

> "... bleibt der dritte Weg immer der beste: man berechnet von zehn zu zehn Jahren den mittlern Ertrag zu Geld, sezt diese Abgabe auf eben so lange Zeit fest und erhebt sie mit den Steuern." [2]

Bei diesem ersten Ansatz zu einer Durchschnittsbemessung bleiben viele Fragen offen: JUNG-STILLING geht von einer jährlichen Zehnt-Erhebung aus[3]. Damit ist der 'Veranlagungszeitraum' kürzer als der Bemessungszeitraum, und es taucht das Problem auf, wie die Abgabe bemessen werden soll, wenn die Abgabepflicht noch keine zehn Jahre lang besteht. Im übrigen kann der Zehnjahresschnitt, wie es auch JUNG-STILLING vorschwebt, allenfalls zur Bemessungsgrundlage für die darauffolgenden zehn Jahre gemacht werden - ein Verfahren, das eine einigermaßen zeitgerechte Indizierung der Leistungsfähigkeit ausschließt und für eine moderne ESt nicht in Frage kommt.

b) Modell mit jährlicher Veranlagung

Die beiden genannten Probleme entfallen bei der von HACKMANN und WIEGNER ins Auge gefaßten Vorgehensweise. Hiernach

---

1) JUNG, aaO, § 374 (S. 185 - Erste Hervorh. i. Orig.; zweite Hervorh. v. Verf.).

2) Ebenda, § 377 (S. 186 - Hervorh. v. Verf.); vgl. auch ebenda, § 368 (S. 182).

3) Denn sie soll "mit den Steuern" erfolgen - vgl. ebenda, § 377 (S. 186). Dazu, daß schon der mittelalterliche Kirchenzehnt üblicherweise alljährlich erhoben wurde, vgl. JASTROW, aaO, S. 708.

erfolgt die Steuerfestsetzung alljährlich, also nach Ablauf jeden Kalenderjahres (als Veranlagungszeitraum), wobei sich auch die Steuerbemessung nach dem jeweiligen Jahreseinkommen richtet[1]. Erst nach Ablauf des letzten Kalenderjahres im Block vollzieht sich die Durchschnittsberechnung. Die bis dahin pro Jahr überzahlten oder zu wenig entrichteten Beträge werden mit der letzten Jahressteuerrate verrechnet, wobei es auch zu Abschlußerstattungen des Fiskus an den Steuerpflichtigen kommen kann. Dann beginnt das Verfahren von neuem.
Es gilt also:

$$\overset{''}{T}_B = T(Y_n) \;./.\; \left[\sum_{k=1}^{n} T(Y_k) \;./.\; n\, T(\bar{Y}_B)\right]$$

Dabei bedeuten T: ESt-Schuld nach einem Jahrestarif
$\overset{''}{T}_B$: Abschlußzahlung/-erstattung am Ende eines jeden Blocks.

Zwangsläufig fällt die Abschlußrate $\overset{''}{T}_B$ bei schwankendem Einkommen immer kleiner aus, als die Steuerschuld, die sich bei jährlicher Abschnittsbemessung für das Jahr k=n ergeben würde, also kleiner als $T(Y_n)$. Denn der Abzugsposten in der eckigen Klammer nimmt bei Einkommensschwankungen stets einen positiven Wert an. Er erreicht sein Minimum von null, falls $Y_1 = Y_2 = \ldots = Y_n = \bar{Y}_B$.

---

1) Vgl. HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 62; WIEGNER; aaO, S. 42.

Diese Form der Block-Durchschnittsbemessung zeitigt also für den Blockzeitraum bei schwankendem Einkommen auf jeden Fall eine geringere Gesamtbelastung als die Jahresbemessung. Bei gleichmäßig anfallendem Einkommen stimmen die Ergebnisse der beiden Verfahren überein.

Wendet man die Methode des 'simple averaging' unter Zugrundelegung der ESt-Grundtabelle 1981 auf das Beispiel eines Gewerbetreibenden an, wie es bereits zur Erklärung des Schwankungseffekts herangezogen worden ist[1], so erhält man bei einer Bemessung im Dreijahresblock:

| k | Jahreseinkommen $Y_k$ | Jahressteuerschuld $T(Y_k)$ bzw. $\ddot{T}_B$ |
|---|---|---|
| 1 | $Y_1$ = 120.000 | $T(Y_1)$ = 52.363 |
| 2 | $Y_2$ =- 30.000 | $T(Y_2)$ = 0 |
| 3 | $Y_3$ = 90.000 (=$Y_n$) | $\ddot{T}_B$ = 7.682 (nur theoretisch: $T(Y_3)$ = 35.771) |
| | $\bar{Y}_B$ = 60.000 | Summe = 60.045 |

Die Abschlußsteuerschuld $\ddot{T}_B$ ergibt sich nach der Formel auf der Vorseite als

$$\ddot{T}_B = 35.771 \text{ ./. } \left[52.363 + 0 + 35.771 \text{ ./. } (3 \times 20.015)\right] = 7.682$$

---

1) Vgl. S. 289 und 294.
Die Zahlen bezeichnen hier wie in allen folgenden Belastungsrechnungen DM-Beträge.

Die Gesamtbelastung für den Blockzeitraum von 60.045 ist dieselbe, die sich ergeben hätte, wenn das Gesamteinkommen von 180.000 zu drei Raten à 60.000 angefallen wäre[1].

Im Blockzeitraum werden die Schwankungseffekte vollständig ausgeglichen. Es besteht auf den ersten Blick kein Anreiz, Einkommen zwischen den Jahren des Blocks zu verschieben und auch keine Notwendigkeit, bei der Einkunftsermittlung auf genaue Periodisierung innerhalb des Blocks zu achten.

## 2. Praktische Ausprägungen

Wenn HACKMANN behauptet, daß die Durchschnittsbesteuerung im Block nirgends wesentliche, praktische Bedeutung erlangt habe[2], so ist dem mindestens hinzuzufügen, daß das dargestellte Konzept im Prinzip genau mit dem Quellenabzugsverfahren übereinstimmt, wie es nicht nur in Deutschland bei der Besteuerung Nichtselbständig Arbeitender praktiziert wird[3]. Nur wird die Lohnsteuer in der Regel von Monat zu Monat erhoben, und der Ausgleich findet am Ende eines jeden Kalenderjahres statt. Allerdings reicht das Kalenderjahr nach überwiegender Ansicht in der Finanzwissenschaft als Ausgleichsperiode nicht aus. Ergänzend sei noch die Begründung

---

1) Vgl. die Berechnung auf S. 296.

2) Vgl. HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 62. Zu unrealisiert gebliebenen Reformvorschlägen insbes. in Kanada vgl. WIEGNER, aaO, S. 82 ff.

3) Vgl. den Abschn. II. D. 2.e) (2) dieser Arbeit.

HOLTs erwähnt:

> "But one year is too short an average period to cover adequately many cycles of income-earning activity." 1

Das System des Lohnsteuer-Jahresausgleichs ist aber so gut wie nirgends auf mehrjährige Perioden übertragen worden. Lediglich Kanada verfährt seit dem Jahre 1948 in ganz beschränktem Maße so, nämlich bei Zweigen der Landwirtschaft und der Fischerei[2].

Einer weiteren Verbreitung haben die schwerwiegenden, konzeptionellen Mängel der Block-Durchschnittsbemessung im Wege gestanden, wie sie im folgenden herausgehoben werden.

## 3. Kritik

### a) Verhältnis zur Jahresbemessung

Es ist bereits aus den theoretischen Grundzügen der Block-Durchschnittsbemessung abgeleitet worden, daß diese Methode bei schwankendem Einkommen stets zu einer niedrigeren Gesamt-ESt führt als eine Jahresbemessung während des gleichen Zeitraums. Bei in gleichmäßigen Raten fließendem Einkommen liefern, wie ebenfalls gezeigt wurde, beide Verfahren in jedem Jahr dieselben Ergebnisse. Zu einer Höherbelastung als bei jährlicher Abschnittsbemessung kann es durch Blockbemessung nie kommen.

---

1) HOLT, aaO, S. 9.

2) Mit einem Block von fünf Jahren; vgl. WIEGNER, aaO, S. 75.

Normative Ausgangsposition bei der Kritik an der Jahresbemessung ist jedoch das Postulat, daß fluktuierende Einkommen genauso stark belastet werden sollen wie längerfristig gleich hoch, aber kontinuierlich anfallende Einkommen[1]. Diese Forderung erfüllt das 'simple averaging' ohne Zusatzbedingungen nur, wenn man die Betrachtung nicht über den jeweils gewählten Blockzeitraum hinaus ausdehnt.

Folgendes Beispiel, bei dem eine Dreijahres-Blockbemessung über sechs Jahre hinweg verfolgt wird, mag das veranschaulichen:

| Block | k | $Y_k$ | $T(Y_k)$ bzw. $\ddot{T}_B$ |
|---|---|---|---|
| $B_1$ | 1 | $Y_1$ = 120.000 | $T(Y_1)$ = 52.363 |
| | 2 | $Y_2$ = 30.000 | $T(Y_2)$ = 0 |
| | 3 | $Y_3$ = 90.000 | $\ddot{T}_{B_1}$ = 7.682 |
| | | $\bar{Y}_{B_1}$ = 60.000 | Summe = 60.045 |
| $B_2$ | 1 | $Y_1$ = 30.000 | $T(Y_1)$ = 6.542 |
| | 2 | $Y_2$ = 0 | $T(Y_2)$ = 0 |
| | 3 | $Y_3$ = 90.000 | $\ddot{T}_{B_2}$ = 31.684# |
| | | $\bar{Y}_{B_2}$ = 40.000 | Summe = 38.226 |

Die Gesamtbelastung für beide Blöcke $B_1$ und $B_2$ beträgt 98.271. Wäre das Gesamteinkommen dieser Zeit (300.000) aber in gleichen Raten (zu je 50.000) angefallen, so hätte die ESt bei Jahresbemessung nach der Grundtabelle 1981 nur je 15.069, insgesamt also bloß 90.442 betragen.

---

1) Vgl. Abschn. II. E) 2.c) (2) aa) dieser Arbeit.

#) Gem. der auf S. 352 gegebenen Formel:
$\ddot{T}_{B_2}$ = 35.771 ./. [6.542 + 0 + 35.771 ./. (3 x 12.742)].

Die Korrektur durch die Abschlußrechnungen am Ende jeden Blocks reicht hier nicht aus. Die Block-Durchschnittsbemessung liefert mithin -gemessen an der Forderung nach exaktem Fluktuationsausgleich für das Totaleinkommen - eine suboptimale Lösung.

Das ist immer dann der Fall, wenn nicht alle Durchschnittseinkommen aller Blöcke übereinstimmen[1]. Nur dann gleicht 'simple averaging' Einkommensfluktuationen auch über mehrere Blöcke hinweg aus, wie die anschließende Rechnung illustriert:

| Block | k | $Y_k$ | $T(Y_k)$ bzw. $\ddot{T}_B$ |
|---|---|---|---|
| $B_1$ | 1 | $Y_1 = 120.000$ | $T(Y_1) = 52.363$ |
| | 2 | $Y_2 = -30.000$ | $T(Y_2) = 0$ |
| | 3 | $Y_3 = 90.000$ | $\ddot{T}_{B_1} = 7.682$ |
| | | $\bar{Y}_{B_1} = 60.000$ | Summe = 60.045 |
| $B_2$ | 1 | $Y_1 = 60.000$ | $T(Y_1) = 20.015$ |
| | 2 | $Y_2 = 0$ | $T(Y_2) = 0$ |
| | 3 | $Y_3 = 120.000$ | $\ddot{T}_{B_2} = 40.030^{\#}$ |
| | | $\bar{Y}_{B_2} = 60.000$ | Summe = 60.045 |

1) Oder - bei immer gleicher Blocklänge - wenn nicht alle Gesamteinkommen aller Blöcke übereinstimmen.

#) Gem. der auf S. 352 gegebenen Formel:

$$\ddot{T}_{B_2} = 52.363 \text{ ./. } \left[20.015 + 0 + 52.363 \text{ ./. } (3 \times 20.015)\right].$$

Hier beträgt die Belastung des Gesamteinkommens (360.000) insgesamt 120.090. Sie ist ebenso hoch wie bei gleichmäßigem Einkommensanfall von je 60.000, wo sie 6 x 20.015 betragen hätte.

Die Bedingung stets gleicher Block-Durchschnittseinkommen wird augenscheinlich der wirtschaftlichen Realität nicht gerecht. In allen übrigen Fällen kann das 'simple averaging' in der bislang diskutierten Form aber die Probleme grundsätzlich nicht lösen, die vom Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung aufgeworfen werden. Es kann sie nur mildern, indem es die Frage des Schwankungsausgleichs von Einjahres- auf Mehrjahreszeiträume verlagert. Damit bleibt auch der Anreiz zu Einkommensverschiebungen zwischen den Blöcken im Prinzip unverändert bestehen.

Nun gibt es eine theoretische Variante des 'simple averaging', die den Fluktuationseffekt für jeden Steuerpflichtigen vollständig beseitigt. Sie wird anschließend beschrieben und kritisch gewürdigt.

b) Modell mit vollständigem Fluktuationsausgleich

Das in Rede stehende Modell macht sich den Umstand zunutze, daß die Block-Durchschnittsbemessung Einkommensschwankungen bloß innerhalb eines Blockzeitraums exakt kompensiert. Es setzt nämlich an die Stelle einer lückenlosen Abfolge starrer Blöcke nur einen einzigen, interindividuell verschiedenen: Die jeweilige Erwerbs-, Volljährigkeits- oder gar Lebenszeit.

Damit erhebt es eine der im Schrifttum ganz überwiegend als relevanter Bezugszeitraum für die Gleichbelastung schwankender und stetiger Einkommen akzeptierten Perioden zum Bemessungszeitraum für den einzelnen Steuerpflichtigen.

Offensichtlich kann eine Abschlußrechnung im Sinne des 'simple averaging' am Ende der Erwerbs- oder Lebenszeit alle Jahreseinkommen eines Steuerpflichtigen erfassen und damit auch alle Einkommensschwankungen egalisieren[1].

Die Verwendung der biologischen Lebenszeit zöge bei gegebenem Steuertarif allerdings eine höhere Entlastung nach sich als die Zugrundelegung der Erwerbszeit: Das Durchschnittseinkommen läge bei ihm infolge der Einbeziehung einkommensloser Anfangs- und Endjahre ceteris paribus niedriger.

Auch hierzu ein Beispiel: Ein Steuerpflichtiger habe über eine Lebenszeit von zehn Jahren bei einer Erwerbszeit von sieben Jahren folgende Jahreseinkommen und Jahressteuerschulden:

| k | $Y_k$ | $T(Y_k)$ |
|---|---|---|
| 1 | 0 | 0 |
| 2 | 0 | 0 |
| 3 | 10.000 | 1.271 |
| 4 | 30.000 | 6.542 |
| 5 | - 60.000 | 0 |
| 6 | 120.000 | 52.363 |
| 7 | 90.000 | 35.771 |
| 8 | 100.000 | 41.236 |
| 9 | 20.000 | 3.496 |
| 10 | 0 | 0 |
| Summe | 310.000 | 140.679 |

1) Den Gedanken einer Abschlußrechnung erst am Lebensende verfolgt auch die 'Staatsbürgersteuer' von ENGELS, MITSCHKE und STARKLOFF, aaO, S. 12. Dabei handelt es sich aber nicht um die Korrektur bereits gezahlter ESt-Beträge, sondern um die Ergänzung einer laufenden Besteuerung des Konsums durch eine einmalige Besteuerung des Vermögens. Im ökonomischen Ergebnis soll das zwar auch zur Besteuerung des Lebenseinkommens unter Ausschaltung des Schwankungseffekts führen - vgl. ebenda, S. 37 ff.
Der juristische Steuergegenstand der 'Staatsbürgersteuer' müßte jedoch ein anderer sein als der der traditionellen ESt. Dieser Vorschlag wird hier deswegen genausowenig weiter verfolgt wie die anderen einer persönlichen Ausgabensteuer.

Bei einer Lebenszeit-Blockbemessung erhielte der Steuerpflichtige - richtiger: seine Rechtsnachfolger - nach dem Jahre k=10 eine Steuererstattung von 71.549[1]. Bei Erwerbszeit-Blockbemessung beliefe die Erstattung sich für das Jahr k=7 nur auf 50.229[2]. Wollte man als Bezugsperiode schließlich die Zeit vom Beginn der Erwerbstätigkeit (hier das Jahr k= 3) bis zum Lebensende wählen, betrüge die Steuerrückzahlung 60.879[3].

Die Blockbemessung wird bei jeder dieser Bezugsbasen der normativen Grundposition gerecht, von der die Kritik am Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung ausgeht. Die zeitliche Verteilung des Einkommens spielt für die Bemessung der Gesamtsteuerlast keine Rolle; im Endergebnis wird der Steuerpflichtige immer so behandelt, als ob das Totaleinkommen in gleichbleibenden Raten angefallen wäre.

Trotz dieses Ergebnisses kommt dieses Variante des 'simple averaging' kaum ernsthaft als praktische Lösung des Steuerbemessungsproblems in Frage. Denn bei ihr verstärkt sich ein konzeptioneller Nachteil noch, der bereits die Blockbemessung mittels kürzerer Blöcke als untauglich erscheinen läßt: Die Belastungskorrektur geschieht geballt erst am Ende des Bemessungszeitraums und nicht bei jeder Steuerfestsetzung.

---

1) Gem. der Formel auf S. 352: $\overset{''}{T}_B = 0 \text{ ./. } \left[140.679 \text{ ./. } 10 \times \left(T \frac{310.000}{10}\right)\right]$.
Auch dieser Rechnung liegt die ESt-Grundtabelle 1981 zugrunde. Der Steuerpflichtige wäre so gestellt, als hätte er 10 Jahre je 31.000 Einkommen bezogen (mit 10 x 6.913 ESt).

2) $\overset{''}{T}_B = 3.496 \text{ ./. } \left[140.679 \text{ ./. } 7 \times T\left(\frac{310.000}{7}\right)\right]$.
Hätte der Steuerpflichtige die 310.000 Totaleinkommen in 7 Jahren (à 44.286) bezogen, hätte seine Gesamtsteuerlast 7 x 12.422 = 86.954 betragen. Diese Summe ergibt sich jetzt im Jahre k=9 durch Erstattung von 50.229 auf die bis einschließlich k=8 gezahlte Steuer von insgesamt 137.183.

3) $\overset{''}{T}_B = 0 \text{ ./. } \left[140.679 \text{ ./. } 8 \times T\left(\frac{310.000}{8}\right)\right]$.

c) Problem: Ballung des Fluktuationsausgleichs

Eine Block-Durchschnittsbemessung in Anlehnung an das System des Lohnsteuer-Jahresausgleichs ist dadurch gekennzeichnet, daß die Kompensation von Progressions- und/oder Kongruenzeffekten erst nach der letzten Teilperiode des Blocks geschieht[1].

Während aber die geballte Korrektur am Jahresende bei der Lohnsteuer noch als erträglich empfunden wird[2], kann dies bei mehrjährigen Blöcken oder gar bei der Erwerbs- oder Lebenszeit nicht mehr unterstellt werden - selbst wenn man Inflations- und Zinswirkungen außer Acht läßt. Der Ballungseffekt wird im Gegenteil weder vom Fiskus noch vom Steuerpflichtigen hingenommen werden können: Dem Steuerpflichtigen, der regelmäßig mit Steuerlastminderungen gegenüber der Jahresbemessung rechnen darf, wird Liquidität über einen verhältnismäßig langen Zeitraum vorenthalten. Das tritt besonders deutlich zu Tage, wenn die Abschlußrechnung einen Anspruch auf Erstattungsleistungen ergibt.

Insofern bestehen beim 'simple averaging' nicht nur Anreize zu Einkommensverschiebungen zwischen Blöcken, sondern auch zur möglichst gleichmäßigen Einkommensverteilung innerhalb jedes

---

1) Die dagegen von HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 155, vorgeschlagenen Modifikationen laufen im Prinzip auf kumulative Durchschnittsbemessungsverfahren hinaus, die noch erörtert werden.

2) Der Arbeitnehmer-Freibetrag gem. § 19 Abs. 4 EStG 1979 ist als Ausgleich auch für diese Belastungsverzerrung angelegt; vgl. HERRMANN/HEUER, Anm. 391 zu § 19.

Blocks. Denn gelingt letzteres, muß auf den Schwankungsausgleich nicht bis zur Abschlußrechnung gewartet werden - ein Aspekt, der vor allem bei Zugrundelegung des Lebenszeitblocks Gewicht besitzt. Bei dieser Variante hat der Steuerpflichtige selbst auch gar nichts mehr von der Korrektur der Schwächen des Jahresprinzips, da sie erst nach seinem Lebensende erfolgt.

Auf der anderen Seite sieht sich der Fiskus am Ende jedes Mehrjahresblocks[1] mit beträchtlichen, aber schwer abzuschätzenden Einnahmeausfällen konfrontiert. Eine Blockbemessung läßt sich nur unter Schwierigkeiten mit einer einjährigen Staatshaushaltsperiode in Einklang bringen. Dabei soll hier offenbleiben, ob das nicht eher ein Argument gegen einjährige Budgetplanung als gegen das 'simple averaging' darstellt[2].

Im Vergleich zum Nachteil der zeitlichen Konzentration des Schwankungsausgleichs besitzen die nachfolgenden Einwände gegen eine Blockbemessung nur noch untergeordnete Bedeutung.

d) Inflationswirkungen

Das Nominalwertprinzip verursacht bereits im Blick auf die Jahresbemessung erhebliche Verzerrungen: Es unterwirft von Jahr zu Jahr

---

1) Wobei ein für alle Steuerpflichtigen parallel laufender Block, also nicht die Lebenszeitbemessung unterstellt ist.

2) Gegen die Einjährigkeit der Etatperiode NEUMARK, Planung in der öffentlichen Finanzwirtschaft, aaO, S. 177 ff.
Schon die niederländische Verfassung von 1815 und die bayerische bis 1868 kannten Zehnjahresbudgets, danach Zweijahreshaushalte - vgl. ebenda, S. 175.

steigende Einkommen von Jahr zu Jahr höheren Durchschnittssteuersätzen, ohne daß die Kaufkraft der Einkommen, die den realen Zuwachs an ökonomischer Verfügungsmacht und damit die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen verkörpert, mit ihrer nominalen Entwicklung Schritt gehalten hätte[1].

Eine Durchschnittsbemessung stößt in verstärktem Maße auf dieses Problem, weil dort ein Effekt spürbar wird, der bei gemäßigten Geldentwertungsraten im Rahmen eines einzelnen Jahres kaum Beachtung findet[2]: In ein und dieselbe Steuerbemessungsgrundlage gehen Größen mit verschiedener Kaufkraft ein. Angesichts der galoppierenden Inflation in den zwanziger Jahren stellt STRUTZ dies sogar für das Jahreseinkommen fest:

> "... Daraus ergibt sich, daß dann auch der das Einkommen bildende Saldo der Einnahmen und Ausgaben eines Jahres trotz ziffernmäßiger Gleichheit in seinem wirtschaftlichen Werte verschieden ist je nach der Verteilung der Einnahmen und Ausgaben auf das Jahr, eine nur nach der Höhe, nicht nach seiner Verteilung auf das Jahr fragende Einkommensteuer also verschieden wirkt je nach dieser Verteilung und insofern eine gleichmäßige Belastung nach der Leistungsfähigkeit nicht erreicht." 3

---

1) Vgl. statt aller STÖTZEL, aaO, passim, insbes. S. 39-42.

2) Vgl. WIEGNER, aaO, S. 27.

3) STRUTZ, Das Schicksal der Einkommensteuer, aaO, Sp. 365 (Hervorh. v. Verf.).

Diese Erwägungen gelten erst recht für eine aus mehreren Jahren gewonnene Bemessungsgrundlage wie dem Block-Durchschnitt. Sie werden bei den wenigen praktischen Ausprägungen des Verfahrens aber nicht berücksichtigt. Die Vermutung liegt nahe, daß sich hierbei dieselben Gesichtspunkte durchsetzten, die der Aufgabe des Nominalwertprinzips auch im Zusammenhang mit der jährlichen Abschnittsbemessung entgegengehalten werden: Stabilitätspolitische Bedenken[1] und Praktikabilitätsüberlegungen[2].

e) Tarifnach- und -rückwirkungen

Während eine jährliche Abschnittsbemessung nur ganz ausnahmsweise die Rückwirkung neuer ESt-Sätze kennt, die sich zudem auf die Belastung des Vorjahreseinkommen beschränkt[3], ist eine solche zeitübergreifende Einflußnahme im Konzept der Blockbemessung grundsätzlich angelegt, und zwar über den ganzen Mehrjahresblock hinweg[4]. Zusätzlich kommt es zu einer Nachwirkung alter Tarife in dem Sinne, daß diese Sätze auch die auf jüngeres Einkommen zu entrichtende Steuer beeinflussen[5].

---

1) Dem Abgang vom Nominalismus wird oft ein inflationsverstärkender Effekt zugesprochen, weil er die Geldillusion der Wirtschaftssubjekte zerstöre. Vgl. dagegen MITSCHKE, Textentwurf, aaO, S. 259.

2) Vgl. HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 257 ff.

3) Vgl. oben den Abschn. II. B) 2.b).

4) Vgl. HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 185.

5) Vgl. ebenda, S. 175.

Hat etwa bei einer Dreijahresblockbemessung in den ersten beiden Jahren der Tarif a und im Schlußjahr der Tarif b gegolten, so lautet die Abschlußrechnung[1]:

$$\overset{''}{T}_B = T^b\,(Y_3)\ ./.\ \left[T^a(Y_1) + T^a(Y_2) + T^b(Y_3)\ ./.\ 3 \times T^b(\bar{Y}_B)\right] .$$

Die Summe innerhalb des Abzugspostens bedeutet eine Nachwirkung des Tarifs a, während das Produkt eine Rückwirkung des Tarifs b verkörpert.

Sollte die Rückwirkung aus rechtlichen Gründen auszuschließen sein, läßt sich das über eine Modifikation des Verfahrens erreichen[2]. Die tatsächlich gezahlten Jahressteuerraten wären dann mit dem Betrag aufzurechnen, der sich durch Anwendung der jeweils gültigen Tarife auf das Block-Durchschnittseinkommen ergibt, also:

$$\overset{''}{T}_B = T^b\,(Y_3)\ ./.\ \left[T^a(Y_1) + T^a(Y_2) + T^b(Y_3)\ ./.\left[T^a(\bar{Y}_B) + T^a(\bar{Y}_B) + T^b(\bar{Y}_B)\right]\right].$$

Geht man von der Lebens- oder Erwerbszeit aus, so genügt das 'simple averaging' zumindest hinsichtlich der Berücksichtigungsfähigkeit von Tarifänderungen den gestellten finanzwissenschaftlichen Anforderungen[3].

---

1) Vgl. dazu die Ursprungsformel auf S. 352.

2) Vgl. ANDEL, Einkommensteuer, aaO, S. 394.

3) Vgl. oben den Abschn. II. E) 2.c) (2) dd).

B) Gleitende Durchschnittsbemessung

1. Theoretische Grundzüge

Eine Blockbemessung mit der Lebens- oder Erwerbszeit stellt vor allem deshalb keine brauchbare Alternative zur Jahresabschnittsbemessung dar, weil sie nicht bei jeder (jährlichen) Steuerfestsetzung einen Einkommensfluktuationsausgleich gestattet.
Das älteste in Theorie und Praxis entwickelte Konzept, das diesen Nachteil vermeidet, ist das der gleitenden Durchschnittsbemessung, des sogenannten 'moving averaging'[1].

Die gleitende Durchschnittsbemessung durchbricht das Prinzip der Abschnittsbemessung, indem sie an die Stelle lückenlos aufeinanderfolgender Perioden eine Reihe sich überlappender Bemessungszeiträume setzt. Jede (Jahres-) Teilperiode gehört also zu mehreren Bemessungszeiträumen.

Um den Steuermaßstab zu errechnen, wird jeweils das bis dato letzte Jahr aus dem Bemessungszeitraum herausgenommen und dafür das jüngste, gerade abgelaufene Jahr 'angehängt'. Die im Jahr k=m zu erhebende ESt ergibt sich demnach als:

$$\hat{T}_m = T\left(\frac{\sum_{k=m-g}^{m} Y_k}{g+1}\right)$$

Dabei bedeutet g+1 : Länge des gleitenden Durchschnittsbemessungszeitraums in Kalenderjahren
m : Veranlagungszeitraum.

---

1) Vgl. WIEGNER, aaO, S. 46.

Eine solche Methode erfordert offensichtlich Sonderregeln, wenn die Steuerpflicht noch nicht so lange andauert wie der Bemessungszeitraum sich erstrecken soll - wenn z. B. bei einer Dreijahresdurchschnittsbemessung der Steuerpflichtige erst ein Jahr seinen Wohnsitz im Inland hat. Im Schrifttum wird dieses Problem meist so gelöst, daß in solchen Fällen die kürzere Zeit seit Bestehen der Steuerpflicht, m.a.W. die Anwendungszeit im Sinne des Abschnitts II. B. 3. dieser Arbeit, zugrunde gelegt werden soll, bis die Soll-Länge des Bemessungszeitraums erstmals erreicht ist[1].

## 2. Praktische Ausprägungen

Im Unterschied zur Steuerbemessung nach einem Mehrjahresblock hat die Verwendung eines gleitenden Durchschnitts international verhältnismäßig weite Verbreitung gefunden. Das ergibt sich aus der anschließenden Übersicht, die zuerst die Entwicklung im Ausland, dann den historischen Ablauf bei der deutschen Einkommensbesteuerung aufzeigt.

---

1) Vgl. HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 63 und 67 f.
Diese Vorgehensweise bedeutet allerdings eine stärkere Gewichtung der Einkommen aus den Anfangsjahren der Besteuerung gegenüber den darauffolgenden, insbesondere dem Endjahreseinkommen. Vgl. ebenda, S. 171.
Die historische Praxis sah im übrigen anders aus: Dort konnte die gleitende Durchschnittsbemessung in der Regel übergangslos eingeführt werden, weil den Finanzbehörden auch die erforderlichen (meist zwei) Vorjahreseinkommen aus den Veranlagungsakten bekannt waren. Vgl. zu den Übergangsproblemen in Wisconsin und in Großbritannien VICKREY, Agenda for Progressive Taxation, aaO, S. 183 f.

a) Großbritannien

Großbritannien, das wegen seiner von PITT mit Gesetz vom 9. 1. 1799 zur Kriegsfinanzierung eingeführten "income tax" als Mutterland der modernen Einkommensbesteuerung gelten darf[1], kannte schon in diesem Gesetz die Besteuerung nach gleitenden Mehrjahresdurchschnitten[2].

Sie war auch bei der endgültigen Verankerung der ESt im britischen Steuersystem, d. h. bei der PEEL'schen Steuerreform von 1842[3] vorgesehen. Dem Schedulencharakter der Steuer entsprechend, bezogen sich die Durchschnittsregelungen jedoch nicht auf ein einheitliches Einkommen[4], sondern auf die Ergebnisse der einzelnen "schedules"[5]. Sie berechneten sich als "annual value" aus einem Fünfjahresdurchschnitt für Land- und Forstwirtschaft ("schedule B - Farmers' Tax") sowie für Urproduktion in den Kupfer-, Kohle-, Zinn-, Blei- und Eisenerz-Bergwerken (unter "schedule A - Owners' Tax"). Für Gewerbebetriebe und Selbständige Arbeit ("schedule D - trade, profession or vocation") wurde stattdessen ein Dreijahresdurchschnitt ("a fair and just average of three years") festgestellt[6].

---

1) Vgl. Robert MAHR: Das Wesen der Einkommensteuer in geschichtlicher Betrachtung der Verhältnisse in Preussen-Deutschland und England, Diss. Bonn 1948, S. 186 ff.; ferner GROSSFELD, aaO, S. 10 ff.

2) Vgl. HOLT, aaO, S. 350. Insofern ungenau GROSSFELD, aaO, S.11. Zur Übersicht über dieses und andere angelsächsische Durchschnittsbemessungsverfahren vgl. BLOUGH, Averaging Income ..., aaO, S. 86 ff.

3) Mit Gesetz v. 22. 6.1842, 5th and 6th Vict. c. 35 (zitiert nach POPITZ, aaO, S. 464).

4) Insofern unzutreffend HOLT, aaO, S. 350.

5) Vgl. zum folgenden DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, S. 5-7.

6) Zitiert nach POPITZ, aaO, S. 464.

Die Dreijahresdurchschnittsbemessung wurde 1853 auch auf Nichtselbständige Arbeit ("schedule E") ausgedehnt.

Motiv der Durchschnittsbemessung war nicht in erster Linie das Streben nach einem Ausgleich von Einkommensschwankungen. Schon die erste Vorbedingung hierfür - eine annähernd exakte Periodisierung bei der Einkunftsermittlung - war noch gar nicht erfüllt. Vielmehr hoffte man, über die Durchschnittsbildung einen Schätzmaßstab für das laufende Einkommen zu gewinnen[1]. Vor allem aber sollte das Aufkommen aus der 'income tax' stabilisiert werden[2].

Eine Eigenart der Bemessung nach einem gleitenden Durchschnitt machte sich bereits in diesem frühen Entwicklungsstadium der Einkommensbesteuerung nachteilig bemerkbar: In Phasen wirtschaftlicher Depression mit allgemeinen Einkommensrückgängen reduzierte sich die Bemessungsgrundlage der einzelnen Steuerpflichtigen nur mit Verzögerung, was großenteils zu erheblich höherer Steuerbelastung führte, als eine einfache Jahresbemessung sie ergeben hätte. Ein Beispiel mag dies für die Dreijahresdurchschnittsbemessung verdeutlichen[3].

---

1) So der Tenor der Beratungen im britischen Parlament lt. DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, S. 5. Gl. A. VICKREY, Averaging of Income for Income-Tax Purposes, aaO, S. 380.

2) Vgl. POPITZ, aaO, S. 412 f.

3) Wieder unter Anwendung der ESt-Grundtabelle 1981.

| k | $Y_k$ | $\bar{Y}_k$ | $T(Y_k)$ | $\hat{T}(\bar{Y}_k)$ |
|---|---|---|---|---|
| 1 | 120.000 | (120.000[1]) | 52.363 | (52.363[1]) |
| 2 | 90.000 | (105.000[2]) | 35.771 | (44.009[2]) |
| 3 | 60.000 | 90.000 | 20.015 | 35.771 |
| 4 | 30.000 | 60.000 | 6.542 | 20.015 |
| 5 | 0 | 30.000 | 0 | 6.542 |
| 6 | - 30.000 | 0 | 0 | 0 |

Für den hier Betroffenen fällt bei gleitender Dreijahresdurchschnittsbemessung ($\hat{T}$) im Jahre k=5 noch eine ESt von 6.542 an, obwohl er in diesem Jahr gar kein Einkommen mehr bezieht. Der hohe Liquiditätsentzug in Rezessionsphasen bedrohte in der Praxis die wirtschaftliche Existenz vieler Steuerpflichtiger.

Diesem Effekt trug das britische EStG von 1842 Rechnung, indem es in section 133 dem Steuerpflichtigen das Recht einräumte, auf die Durchschnittsbildung zugunsten der Jahresbemessung zu verzichten. In modifizierter Form blieb jene Regel bis 1907 in Kraft, wurde dann aber aus Vereinfachungsgründen gestrichen[3].

Aus ebensolchen Erwägungen heraus, aber auch zur Abwendung von Unternehmenszusammenbrüchen, sah sich die gesamte Durchschnittsbemessung auf Betreiben des Schatzkanzlers CHURCHILL durch die Finance Act 1926 aufgehoben[4].

---

1) Bei einem Anfangsbemessungszeitraum von einem Jahr.

2) Bei einem Anfangsbemessungszeitraum von zwei Jahren.

3) Vgl. DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, S. 6.

4) Vgl. ebenda, S. 7. - Die entscheidende section 33 des Gesetzes ist dort in Anlage 3 abgedruckt. Dazu auch NEUMARK, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, aaO, S. 197.

An ihre Stelle trat ein sechsjähriger Verlustvortrag[1]. Damit war die Geschichte der Durchschnittsbemessung in Großbritannien beendet.

b) Übriges europäisches Ausland

Im übrigen europäischen Ausland finden sich bis auf die Schweiz keine Ansätze zu einer Durchschnittsbemessung. Vielmehr haben sich nach und nach Ausnahmen vom Prinzip der Jahresbemessung durch Verlustvor- und -rücktragsregelungen eingebürgert[2]. Sie halten sich aber - besonders in den romanischen Ländern mit der traditionell schwächeren Bedeutung der ESt[3] - in Grenzen.

Die Schweiz nimmt aus zwei Gründen eine Sonderstellung ein. Zum einen kennt sie eine Einkommensbesteuerung sowohl auf kantonaler als auch auf Bundesebene. Die Mehrheit der Kantone, etwa Bern, Luzern und St. Gallen, hat sich hinsichtlich des Bemessungszeitraums dem Bund angeschlossen, der bei seiner 'Wehrsteuer'

---

1) Gem. section 33 § 1 der Finance Act 1926, abgedruckt in DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, Anlage 3, S. 155. Er ist mittlerweile gem. section 27 der Finance Act 1952 auf unbeschränkte Zeit zugelassen worden; vgl. ALBERS, Die Einkommensbesteuerung in Frankreich, aaO, S. 252 (dort Fn. 1). Außerdem wurde er durch einen 'carry back' ergänzt; vgl. SCHICK, aaO, S. 4.

2) Vgl. die Übersicht ebenda, S. 4 f. mit der in DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, S. 7 f. (einschl. Anlage 3, S. 155-158).

3) Vgl. zur Lage in Frankreich ALBERS, Die Einkommensbesteuerung in Frankreich, aaO, S. 247-257; ferner AUFERMANN, aaO, S. 111-125. Frankreich kennt nach wie vor nur einen fünfjährigen Verlustvor-, aber keinen -rücktrag - vgl. LEFEBVRE/PÖLLATH/RÄDLER, aaO, S. 68 f. und 272.

von einer Zweijahresperiode ausgeht[1]. Einige andere Kantone wie Basel und Zürich schafften hingegen nach kurzer Zeit die gleitende Dreijahresdurchschnittsbemessung zugunsten des Jahresprinzips ab[2], weil die Steuerpflichtigen wegen des geschilderten Verzögerungseffekts bei fallenden Einkommen vielfach in Nachbarkantone auswichen[3].

Die zweite schweizerische Besonderheit liegt darin, daß die Zweijahresspanne auch als Veranlagungszeitraum dient[4], während die ESt ansonsten auch bei gleitender Durchschnittsbemessung alljährlich veranlagt wurde und wird. Auf das schweizerische Unikum ist in dem Abschnitt zurückzukommen, der sich mit dem Steuerfestsetzungsverfahren befaßt[5].

Die Länder außerhalb Europas, in denen der Gedanke des 'moving averaging' den größten finanzwissenschaftlichen und steuerpolitischen Widerhall gefunden hat , sind die Vereinigten Staaten von Amerika und Kanada. Im folgenden stehen die Fragen der US-amerikanischen Besteuerungspraxis im Vordergrund.

---

1) Vgl. Th. FAIST/W. A. STUDER: Steuerharmonisierung, Vereinheitlichung der zeitlichen Bemessungsgrundlagen (Prä- oder Postnumerandobesteuerung?), StR 29. Jg. (1974), S. 286-290, hier: S. 286; ferner SCHMIDLIN, aaO, S. 23.

2) Im Kanton Zürich bereits nach elf Jahren durch Volksabstimmung am 2.12.1928 - vgl. BÖHLER, Zur Frage des Dreijahresdurchschnitts bei der Einkommensteuer, aaO, S. 271 f.

3) Zu dieser Steuerfluchtbewegung DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, S. 8.

4) Eingeführt während des Zweiten Weltkriegs; vgl. I. BLUMENSTEIN, Steuerperiode ..., aaO, S. 384. Auch einige Kantone besitzen mehrjährige Veranlagungszeiträume; vgl. SCHLÖTER, aaO, S. 314 ff.

5) Vgl. Abschn. IV. A) 2.c).

c) Vereinigte Staaten von Amerika

Den ersten Versuch einer gleitenden Durchschnittsbemessung unternahm in den Vereinigten Staaten der Bundesstaat Wisconsin im Jahre 1927. Er schrieb allgemein die Zugrundelegung des arithmetischen Einkommensmittels dreier Jahr vor[1]. Der bereits in Großbritannien zu beobachtende time-lag der Steuerbemessung trat in Wisconsin Anfang der dreißiger Jahre noch viel gravierender auf. Er verstärkte die Existenzgefährdung vieler Bürger durch die große Wirtschaftsdepression so sehr, daß man angesichts der ausufernden Steuerflucht schon im Jahre 1932 wieder zur Jahresbemessung zurückkehrte[2].

In der Zwischenzeit wurde der gleitende Dreijahresdurchschnitt so konsequent angewandt, daß selbst von Auswanderern aus Wisconsin oder gar von verstorbenen Steuerpflichtigen noch zwei Jahre nach ihrem Abwandern oder Ableben ESt beizutreiben war - ein aussichtsloses Unterfangen[3].

Nach diesen negativen Erfahrungen nahm erst im Jahre 1964 der Bund wieder eine Regelung über 'Income Averaging' in den 'Internal Revenue Code' auf, wobei die Anwendung jedoch an enge Voraussetzungen geknüpft wurde[4].

---

1) Vgl. VICKREY, Averaging of Income for Income-Tax Purposes, aaO, S. 379.

2) Vgl. HOLT, aaO, S. 351.

3) Vgl. WIEGNER, aaO, S. 89.

4) Gem. Subtitle A, chapter 1 Q, part I, sections 1300 pp. der 1964 Revenue Act, 78 Stat. 19 (zitiert nach WIEGNER, aaO, S. 66. - Zu Einzelheiten vgl. ebenda, S. 56-79.).

Das seither im Prinzip unverändert gebliebene Verfahren[1] sieht vor, daß nach jedem Veranlagungszeitraum ('computation year') das Jahreseinkommen errechnet und mit dem durchschnittlichen Einkommen der vier Vorjahre ('base period') verglichen wird. Nur bei einem Anstieg besteht die Möglichkeit - nicht aber die Pflicht - zur Durchschnittsbemessung, und dies auch erst ab einer bestimmten Mindesteinkommensgrenze[2]. Diese Methode wird auch als 'upside averaging' bezeichnet.

Die Bemessungsgrundlage für das 'computation year' ergibt sich im Falle des 'averaging', indem aus dem Einkommen dieses Jahres und der 'base period' ein Fünfjahresdurchschnitt gebildet, darauf der normale Jahrestarif angewandt, das Ergebnis verfünffacht und hiervon das Vierfache der Steuer abgezogen wird, die sich zum selben Tarif für das Durchschnittseinkommen der 'base period' ergeben würde. Um es mathematisch zu formulieren[3]:

$$\hat{T}_{USA} = 5 \times T\left(\frac{Y_c + 4x\bar{Y}_{base}}{5}\right) \quad ./. \quad 4 \times T(\bar{Y}_{base}).$$

Dabei bedeuten $Y_c$: Einkommen im 'computation year'

$\bar{Y}_{base}$: Durchschnittseinkommen der 'base period'.

---

1) Vgl. den Erfahrungsbericht von STEUERLE/McHUGH/SUNLEY, aaO, S.19-32, aus dem Jahre 1978. Zum Verfahren selbst COMMITTEE ON WAYS AND MEANS: Hearings on the Subject of Tax Reform, part 5 of 15, Washington D.C. 1969, S. 1935 ff.

2) Sie lag 1978 bei 3.000 Dollar; vgl. STEUERLE/McHUGH/SUNLEY, aaO, S. 19.

3) Die Formel wurde - anders als die bisher genannten - nicht selbst entwickelt sondern entnommen aus COMMITTE ON WAYS AND MEANS, aaO, S. 1945. Sie ist tatsächlich noch komplizierter, weil ursprünglich nur ein mindestens 133 1/3 % über dem Durchschnitt liegendes Einkommen 'averageable' war. 1969 wurde die Grenze auf 120 % gesenkt. Die amerikanische Methode ist mit der Abschlußrechnung beim 'simple averaging' verwandt, bezieht sich aber im Gegensatz dazu auf eine gleitende Basis.

Die mit der verhältnismäßig kompliziert erscheinenden Methode verfolgte Absicht umreißt der amerikanische Steuerjurist WARIS so:

> "This has substantially the same effect as including one-fifth of such excess in the taxable income of each of the prior 4 years and the current year." 1

Tatsächlich nimmt das amerikanische Verfahren die zeitliche Umverteilung des Einkommens rein rechnerisch nur zu dem Zwecke vor, um auf überdurchschnittliche Einkommenszuwächse einen in der Progression abgemilderten Durchschnittssteuersatz anzuwenden. An der Höhe der Bemessungsgrundlage ändert sich im Kern gegenüber der jährlichen Abschnittsbemessung nichts.

Ein Beispiel mag dies erhellen. Der betrachtete Steuerpflichtige beziehe während vier Jahren ein Durchschnittseinkommen von 50.000 je Jahr. Im fünften Jahr steige sein Einkommen auf 100.000. Nach der amerikanischen Formel und unter Anwendung der deutschen ESt-Grundtabelle 1981 ergibt sich für das fünfte Jahr eine ESt von 39.799[2]. Wäre auch im fünften Jahr nur ein Einkommen von 50.000 angefallen, hätte die Belastung in jedem der fünf Jahre 15.069 betragen.

Schlägt man nun die Differenz von 39.799 ./. 15.069 (für das fünfte Jahr) zu je einem Fünftel auf 15.069 auf, so erhält

---

1) Michael WARIS, jr.: Statement v. 3. 3.1969 vor dem COMMITTEE ON WAYS AND MEANS, aaO, S. 1935-1939, hier: S. 1936.

2) Nämlich gem. der Formel auf S. 374:

$$\hat{T}_{USA} = 5 \times T\left(\frac{100.000 + 4 \times 50.000}{5}\right) ./. \; 4 \times T(50.000).$$

man mit je 20.015 genau die Jahressteuerlast, die man bei einer echten, gleitenden Durchschnittsbemessung nur im fünften Jahr für das neue Durchschnittseinkommen von 60.000[1] zu zahlen gehabt hätte. Anders ausgedrückt: Der Durchschnittssteuersatz auf den überdurchschnittlichen Anteil des letztjährigen Einkommens wird nach dem amerikanischen Verfahren so ermittelt, als sei die Einkommensspitze in fünf gleichen Raten angefallen.

Das 'upside averaging' entpuppt sich also bei näherem Hinsehen als vorwiegend auf die Stufe des Steuersatzes abzielendes Konzept[2]. Insofern besteht eine Wesensverwandtschaft zu der Behandlung von Einkünften aus einer mehrjährigen Tätigkeit im deutschen ESt-Recht[3]. Eine ganz ähnliche Regelung gab es in den Vereinigten Staaten als Vorläufer des 'averaging' bis 1964 unter Beschränkung auf Erfinder und Künstler[4].

---

1) Nämlich $\frac{100.000 + 4 \times 50.000}{5}$.

2) Das bringt aber keiner der damit befaßten Autoren zum Ausdruck; vgl. statt aller WIEGNER, aaO, S. 56 ff.
Noch deutlicher tritt die Rolle des Steuersatzes nur bei einer Verfahrensvariante zu Tage, die 1923 bis 1938 in Australien zur Anwendung kam. Der gleitende Fünfjahresdurchschnitt wurde dort nur berechnet, um den Durchschnittssteuersatz zu erhalten, der auf das jeweils letzte Jahreseinkommen zu legen war. Vgl. im einzelnen Norman B. RYDGE/J. B. COLLIER: Commonwealth Income Tax Acts 1922-1929, Sydney 1929, S. 82-113; ferner HOLT, aaO, S. 351.

3) Vgl. oben den Abschn. II. E.) 2.d) (2) aa).

4) Vgl. näher ROLPH/BREAK, aaO, S. 144.

Die praktische Relevanz der amerikanischen Methode muß nach empirischen Untersuchungen gering eingeschätzt werden. Von ihr macht weniger als 1 % der Steuerpflichtigen Gebrauch[1]. Die Steuerersparnis des einzelnen erscheint im Vergleich zum Aufwand gering[2]. Bedenklich stimmt ferner, daß nicht die Bezieher besonders stark schwankender, sondern besonders hoher Einkommen in den Genuß der Vergünstigung kommen[3]. Amerikanische Finanzwissenschaftler fordern vor diesem Hintergrund zunehmend die Abkehr vom 'income averaging'[4].

d) Deutschland

(1) Entwicklung vor 1918

Bereits bei der Erörterung des interperiodischen Verlustabzugs ist hervorgehoben worden, daß eine umfassende, auf die gesamte Bemessungsgrundlage der ESt anzuwendende Durchschnittsrechnung in Deutschland nie existiert hat. Umgekehrt gab es vor dem Ersten Weltkrieg kaum einen deutschen Bundesstaat, der nicht eine gleitende Dreijahresdurchschnittsbemessung für Einkommensteile

---

1) Vgl. WIEGNER, aaO, S.125 (bezogen auf die sechziger Jahre).

2) Sie betrug 1971 etwa 500 Dollar; vgl. STEUERLE/Mc HUGH/SUNLEY, aaO, S. 21. Zur Beurteilung außerdem Martin DAVID/Harold GROVES/Roger F. MILLER/Edward A. WIEGNER: Optimal Choices for an Averaging System - A Simulation Analysis of the Federal Averaging Formula of 1964, National Tax Journal vol. 23 (1970), S. 275-295.

3) Vgl. STEUERLE/McHUGH/SUNLEY, aaO, S. 22.

4) So zusammenfassend ebenda, S. 31.

kannte[1]. Die meisten Länder hatten sich dabei Preußen angeschlossen, das diesen Maßstab seit 1906 auf buchführende Landwirte und Gewerbetreibende anwandte[2]. Einige andere hielten sich an die ursprüngliche preußische Regelung von 1891, wonach Bezieher "schwankender Einnahmen" der Durchschnittsbildung unterfielen[3], obwohl diese Abgrenzung Schwierigkeiten bei der praktischen Anwendung verursachte. Die Hansestädte schließlich beschränkten die Ausnahmen von der Jahresbemessung auf Kaufleute im Sinne des HGB.

Alle Landes-EStG'e besaßen weiterhin eine Vorschrift wie die des Hamburgischen EStG vom 22. 2.1895:

> "Diejenigen, welche noch nicht drei Jahre steuerpflichtig gewesen sind, haben hinsichtlich solcher Einnahmen den jährlichen Durchschnitts-

---

1) Von den Ausnahmefällen Baden, Bayern, Coburg, Waldeck und Württemberg besaß Bayern zwischen 1899 und 1910 eine Zweijahresdurchschnittsbemessung.

2) Vgl. zur Übersicht DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, S. 2 f. Zum Anwendungsbereich der preußischen Regelung Abschn. II. D. 2. dieser Arbeit mit den dort gegebenen Nachweisen. Schon seit dem "Rescript" III 23/499 v. 12.10.1852, das zum § 30 PrEStG v. 1. 5.1851 erging, war die "Schätzung des gewerblichen Einkommens nach dem 3-jährigen Durchschnitt" Bestandteil des preußischen ESt-Rechts - vgl. WINIKER, aaO, S. 339 f. Ähnlich auch schon § 12 des Österreichischen Einkommensteuerpatents v. 29.10.1849, öRGBl. 1849 Nr. 439; abgelöst durch das Personalsteuergesetz v. 25.10.1896, öRGBl. 1896 Nr. 220. Vgl. hierzu R. MEYER, aaO, S. 22 und 24 sowie Franz von MYRBACH: Die Reform der directen Steuern in Österreich, JbfGVV 22. Jg. (1898), S. 93-124, hier: S. 107.

3) Z.B. heißt es in Art. 15 des Hessischen EStG v. 12. 8.1899: "Alles Einkommen, dessen Betrag nicht fixiert ist,...". Vgl. hierzu und zur weiteren Übersicht R. MEYER, aaO, S. 24-27; sowie DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, Anlage 2, S. 151-154.

betrag der Zeit, während welcher sie steuerpflichtig gewesen sind, zugrunde zu legen." 1

Das Ergebnis des ersten Jahres der Steuerpflicht lag demgemäß der Einkommensbemessung bei drei Veranlagungen zugrunde: Im ersten Jahr als alleiniger Steuermaßstab, im zweiten Jahr mit einem Gewicht von 1/2 neben dem Einkommen des zweiten Jahres und im dritten mit einem Gewicht von 1/3. Alle übrigen Einkommen gingen dann nur einmal in die Bemessungsgrundlage ein.

Um das Wesen der damaligen Durchschnittsverfahren würdigen zu können, muß man berücksichtigen, daß ein 'echter' Durchschnitt im Sinne einer vollen Berücksichtigung von Verlustjahren neben Preußen nur in neun kleineren Bundesstaaten errechnet wurde. In den übrigen Ländern, insbesondere Sachsen und den Hansestädten, war zwar von 'Durchschnitten' im Gesetz die Rede. Verluste einzelner Jahre durften aber nur mit dem Wert 'null' in Ansatz kommen[2]. Solche Konzepte gewährten de facto also bloß einen interperiodischen Gewinnausgleich. Sie konnten damit nur den Progressionseffekt, nicht aber den Kongruenzeffekt bei Einkommensschwankungen bis in den negativen Bereich hinein kompensieren.

Die Verfahren dienten wie in Großbritannien mehr zur Schätzung des tatsächlichen Jahreseinkommens[3]. Zu einer Behebung des Progressionseffekts bestand auch gar kein drängender Grund; der Tarif verlief z. B. in Preußen von 0,7 bis 4 %![4]

---

1) § 5 des Hamburgischen EStG v. 22. 2.1895, abgedruckt bei R. MEYER, aaO, S. 77.

2) Vgl. DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, S. 3. Zur Diskussion in Preußen um diese Frage AUFERMANN, aaO, S. 61 f. Kritisch schon R. MEYER, aaO, S. 36.

3) Vgl. BÄRSCH, aaO, S. 39.

4) Gem. § 17 PrEStG 1891.

Naturgemäß hielten sich deshalb die liquiditätsmäßigen Belastungseffekte in Grenzen, die das 'moving averaging' durch zeitlich verzögerte Anpassung der Bemessungsgrundlage an stark fallende Einkommen erzeugt. Solche allgemeinen Einkommensrückgänge waren in Preußen etwa in den Jahren 1898/99, 1901/02 und 1904/05 zu beobachten[1]. Zeitgenössische Finanzwissenschaftler hatten schon bei Einführung des Verfahrens auf die Problematik des time-lag bei der Einkommensbemessung hingewiesen[2].

Nicht darum, sondern aus fiskalischen Gründen entfiel die Möglichkeit der Durchschnittsbemessung nach dem Ersten Weltkrieg[3].

(2) Entwicklung seit 1920

Das EStG 1920 kannte weder den Dreijahresschnitt noch irgendeine andere interperiodische Gewinn- oder Verlustausgleichsweise. Gerade nach dem Ersten Weltkrieg, in dessen Gefolge als 'konfiskatorisch' bezeichnete Steuersätze zwischen 10 und 60 % in Kraft traten[4], erhob sich aber die Forderung nach einem Ausgleich des Progressionseffekts immer stärker.

Im Jahre 1928 kam eine Sachverständigenkommission unter POPITZ

---

1) So die "Vergleichende Darstellung" in Anlage 4 zur Denkschrift des DEUTSCHEN REICHSTAGs, aaO, S. 159-162.

2) Vgl. JASTROW, aaO, S. 702 f.; v. MYRBACH, Die Reform der directen Steuern in Österreich, aaO, S. 108.

3) Vgl. die Ausführungen von Unterstaatssekretär MOESLE zu entsprechenden Anträgen v. 2. 3.1920, Verhandlungen des Deutschen Reichstags, I. Wahlperiode, 146. Sitzung, S. 4610 und v. 10. 3. 1920, ebenda, 153. Sitzung, S. 4848.

4) Gem. § 21 EStG 1920. Dazu Georg STRUTZ: Homogene Landeseinkommensteuer oder Reichseinkommensteuer?, DStBl. 1. Jg. (1918/19), Sp. 91 - Sp. 100, hier: Sp. 91.

zu keinem einheitlichen Ergebnis[1]. BERNSTEIN etwa betrachtete

> "die Feststellung, daß es sich bei der Behandlung des Zeitelements im heutigen (erg.: 1928. D. Verf.) deutschen Einkommensteuerrecht um ein ... 'bewußt unrichtiges Recht' handelt, ... als das eigentliche und wesentliche Ergebnis der umfangreichen Kommissionsberatungen ..." 2.

Dabei verstand er 'bewußt unrichtiges Recht' im Sinne STAMMLERs:

> "Man sieht seine Unrichtigkeit ein, ist aber ohnmächtig, etwas anderes, das richtig wäre, an seine Stelle zu setzen." 3

BERNSTEIN vertrat mit den Repräsentanten der Wirtschaft[4] die Auffassung, daß man bei Begründung der Progression des ESt-Satzes mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zugleich die Steuerbemessung nach mehrjährigem Durchschnitt als eine Art "Naturrecht" fordern müsse, weil Leistungsfähigkeit

> "nur ein Dauerzustand sein (könne), wie er sich aus dem Durchschnitt mehrerer Jahre ergibt." 5

---

1) Vgl. die Gutachten 1 bis 4 in DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, Anlage 10, S. 176-180. Dazu AUFERMANN, aaO, S. 65 ff. Außer POPITZ waren u.a. die Professoren Karl BRÄUER, Ottmar BÜHLER, Wilhelm GERLOFF und Albert HENSEL Mitglieder der Kommission.

2) BERNSTEIN, aaO, S. 264 (Hervorh. v. Verf.).

3) Rudolf STAMMLER: Die Lehre von dem richtigen Rechte, Berlin 1902, S. 268 f.

4) Vgl. deren Gutachten 1 in DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, Anlage 10, S. 176.

5) BERNSTEIN, aaO, S. 265 (dazu ebenda, Fn. 3).

Der Wirtschaftsprozeß sei

> "ein ununterbrochener ... und ... deshalb der Gewinn oder Verlust eines Jahres meist gar nicht das Ergebnis der Arbeiten und der Unkosten (sic!) gerade dieses Jahres, sondern eines längeren, vorhergehenden Zeitraums ..." 1

Diese Vorwürfe der Wirtschaft sahen die wissenschaftlichen Mitglieder der Sachverständigenkommission wohl zu Recht

> "zu einem Teil gar nicht so sehr gegen die Jahresbesteuerung ohne Progressionsausgleich als vielmehr gegen die schnell ansteigende Progression des Tarifs überhaupt gerichtet."[2]

Sie empfahlen angesichts der Finanznot des Deutschen Reiches einen auf drei Jahre beschränkten Verlustvortrag[3]. Der wurde - allerdings statt auf drei nur auf zwei Jahre begrenzt - auch eingeführt[4].

Die Diskussion um eine Dreijahresdurchschnittsbemessung flammte erneut nach dem Zweiten Weltkrieg auf, als der Progressionstarif noch einschneidender verlief[5].

---

1) DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, S. 9.

2) Ebenda, S. 10 (Hervorh. v. Verf.).

3) Vgl. Gutachten 4, ebenda, S. 178. Hierzu BÖHLER, Zur Frage des Dreijahresdurchschnitts bei der Einkommensteuer, aaO, passim.

4) Mit § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG i.d.F. des EStÄndG v. 29. 6.1929, RGBl. 1929 I S. 123.

5) Vgl. z. B. PLEW, aaO, passim.

Schließlich wurde im Jahre 1976 ihre Einführung für Nichtselbständig Arbeitende als Ausgleich für die Gewährung des Verlustrücktrags bei anderen Einkunftsarten erwogen[1].

3. Kritik

a) Bedingungen vollständigen Fluktuationsausgleichs

Das 'moving averaging' hat sich in der Praxis so gut wie nirgends gegenüber der jährlichen Abschnittsbemessung behaupten können. Die Untersuchung der historischen Anlässe gibt zu erkennen, daß für dieses Scheitern insbesondere eine Eigenschaft verantwortlich zu machen ist, die den gleitenden Durchschnitt auf den ersten Blick vorteilhaft vom Block-Durchschnitt abzuheben scheint: 'Moving averaging' gestattet im Gegensatz zum 'simple averaging' die laufende Dämpfung von Einkommensschwankungen bei jeder Steuerfestsetzung, indem es den Jahressteuermaßstab gegenüber der Abschnittsbemessung verstetigt[2].

Der wesentliche Nachteil der Methode liegt aber darin, daß die Maßstabsnivellierung sich nicht unbedingt in der angestrebten Richtung - Entlastung schwankender Einkommen - auswirken muß.

---

1) Und zwar lt. SCHICK, aaO, S. 17, seitens der CDU.

2) Zur Glättungswirkung gleitender Durchschnitte allgemein Helmut REICHARDT: Statistische Methodenlehre für Wirtschaftswissenschaftler, 6. Aufl. Opladen 1976, S. 106.

Eine im Sinne der normativen Ausgangsposition ganz und gar exakte Korrektur wird bei dieser Bemessungsform, wie anschließend gezeigt werden soll, nur in den allerseltensten Fällen zustandekommen.

Betrachtet man isoliert den Effekt des 'moving averaging' auf eine einzelne Bemessungsgrundlage, so scheint in der Tat kein Anreiz mehr wie bei der Jahresbemessung zu bestehen, Einkommen zwischen den Jahren zu verschieben. Als Beispiel sei eine Dreijahresrechnung erörtert, die in der Praxis am häufigsten anzutreffen war. Wird bei ihr die Bemessungsgrundlage eines beliebigen - bloß außerhalb der zweijährigen Anlaufphase liegenden - Jahres herausgegriffen, so zeigt sich, daß für die Höhe dieses einen Steuermaßstabs die zeitliche Verteilung des Einkommens der drei Vorjahre wirklich keine Rolle spielt - es ergibt sich stets dieselbe Größe.

Im folgenden werden fünf Steuerpflichtige mit einem Dreijahreseinkommen von 180.000 in unterschiedlicher Verteilung betrachtet:

| k | $Y_k^I$ | $\bar{Y}_k^I$ | $\hat{T}(\bar{Y}_k^I)$ | $Y_k^{II}$ | $\bar{Y}_k^{II}$ | $\hat{T}(\bar{Y}_k^{II})$ |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | - 30.000 | | | 120.000 | | |
| 2 | 90.000 | | | 90.000 | | |
| 3 | 120.000 | 60.000 | 20.015 | - 30.000 | 60.000 | 20.015 |

| k | $Y_k^{III}$ | $\bar{Y}_k^{III}$ | $\hat{T}(\bar{Y}_k^{III})$ | $Y_k^{IV}$ | $\bar{Y}_k^{IV}$ | $\hat{T}(\bar{Y}_k^{IV})$ |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 90.000 | | | 120.000 | | |
| 2 | - 30.000 | | | - 30.000 | | |
| 3 | 120.000 | 60.000 | 20.015 | 90.000 | 60.000 | 20.015 |

| k | $Y_k^V$ | $\bar{Y}_k^V$ | $\hat{T}(\bar{Y}_k^V)$ |
|---|---|---|---|
| 1 | 60.000 | | |
| 2 | 60.000 | | |
| 3 | 60.000 | 60.000 | 20.015 |

Dabei bedeutet
I, II, III, IV, V:
Index des Steuerpflichtigen.

Kehrseite des vollständigen Fluktuationsausgleichs innerhalb eines einzelnen Mehrjahresbemessungszeitraums ist es nun aber, daß darüber hinausreichende Einkommensschwankungen durch 'moving averaging' nicht berücksichtigt werden. Deshalb bewirkt die Methode nur für Einkommensprofile mit konstantem, gleitenden Durchschnitt bei jeder Steuerfestsetzung eine exakte Schwankungskompensation im Blick auf das bis dahin erzielte Gesamteinkommen.

Einen konstanten, gleitenden Durchschnitt weisen außer dem Trivialfall konstanter Jahreseinkommen lediglich solche Verläufe auf, bei denen sich die Fluktuationen zyklisch im Gleichschritt mit der Länge des Bemessungszeitraums wiederholen. So liegt es etwa in folgenden Fällen, die wiederum einen Dreijahresdurchschnitt und die ESt-Grundtabelle 1981 unterstellen:

| k | $Y_k^I$ | $\bar{Y}_k^I$ | $\hat{T}(\bar{Y}_k^I)$ | $Y_k^{II}$ | $\bar{Y}_k^{II}$ | $\hat{T}(\bar{Y}_k^{II})$ |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | - 30.000 | | | 120.000 | | |
| 2 | 90.000 | | | 90.000 | | |
| 3 | 120.000 | 60.000 | 20.015 | - 30.000 | 60.000 | 20.015 |
| 4 | - 30.000 | 60.000 | 20.015 | 120.000 | 60.000 | 20.015 |
| 5 | 90.000 | 60.000 | 20.015 | 90.000 | 60.000 | 20.015 |
| 6 | 120.000 | 60.000 | 20.015 | - 30.000 | 60.000 | 20.015 |

| k | $Y_k^{III}$ | $\bar{Y}_k^{III}$ | $\hat{T}(\bar{Y}_k^{III})$ | $Y_k^{IV}$ | $\bar{Y}_k^{IV}$ | $\hat{T}(\bar{Y}_k^{IV})$ |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 120.000 | | | 90.000 | | |
| 2 | - 30.000 | | | - 30.000 | | |
| 3 | 90.000 | 60.000 | 20.015 | 120.000 | 60.000 | 20.015 |
| 4 | 120.000 | 60.000 | 20.015 | 90.000 | 60.000 | 20.015 |
| 5 | - 30.000 | 60.000 | 20.015 | - 30.000 | 60.000 | 20.015 |
| 6 | 90.000 | 60.000 | 20.015 | 120.000 | 60.000 | 20.015 |

Bloß bei derartigen Profilen, die augenscheinlich rein theoretischen Modellcharakter besitzen, erfüllt die gleitende Durchschnittsbemessung in jedem Jahr außer den Anlaufjahren das Postulat einer Gleichbelastung schwankender und stetiger Einkommen.

b) Gefahr der Belastungsverschärfung

Bei rückläufigen Jahreseinkommen wendet sich die Maßstabsnivellierung im Belastungsergebnis gar gegen den Steuerpflichtigen: Der gleitende Durchschnitt liegt in solchen Fällen höher als das letzte Jahreseinkommen. Statt der angestrebten Entlastung gegenüber der jährlichen Abschnittsbemessung tritt eine Belastungsverschärfung ein. Die dadurch hervorgerufenen Liquiditätsengpässe und Insolvenzen waren es vor allem, die in der Vergangenheit meist eine Aufgabe der generellen ESt-Bemessung nach gleitendem Durchschnitt erzwungen haben[1].

'Moving averaging' kann also noch stärker gegen die Forderung nach Gleichbelastung schwankender und konstanter Einkommen verstoßen als die reine Jahresbemessung.

---

1) Das trifft aber auf die Schweiz nicht zu, wo die Problematik aber doch diskutiert wird - vgl. Eugen ISLER: Diskrepanzen zwischen effektivem und besteuertem Einkommen gemäß Wehrsteuerbeschluß, StR 10. Jg. (1955), S. 537-548, insbes. S. 542; Ders., Ein Beitrag ..., aaO, S. 419.
Allerdings vermag die Kritik von SCHLÖTER, aaO, S. 315, nicht zu überzeugen, wonach mit dem gleitenden Durchschnitt ein "Einkommen als Steuerbemessungsgrundlage verwendet (wird), ... das der Steuerpflichtige tatsächlich nie erzielt hat." Dasselbe läßt sich vom Jahreseinkommen auch behaupten; vgl. nochmals STRUTZ, Die Einkommensteuer, aaO, S. 131.

Insofern ist sogar die einfachere Blockbemessung der gleitenden Durchschnittsrechnung überlegen. Denn sie kann, wie gezeigt, nie zu einer höheren Steuerlast führen als das Jahresprinzip.

Beschränkt man das 'moving averaging' angesichts dieser Gefahr auf ein optionales 'upside averaging' nach amerikanischem Vorbild, dann bleiben für etwaige Verlustjahre die Probleme der Jahresbemessung in vollem Umfang bestehen und drängen nach zumindest teilweiser Lösung über Verlustvor- und -rücktragsmöglichkeiten.

c) Gefahr der überhöhten Entlastung

Gegen eine gleitende Durchschnittsbesteuerung spricht außerdem, daß sie den Progressions- und den Kongruenzeffekt auch überkompensieren kann. Bei durchweg ansteigendem Einkommen liegt das von ihr erfaßte Totaleinkommen nämlich unter dem tatsächlichen Gesamtgewinn. Eine Entlastung im Vergleich zur Jahresbemessung entstünde selbst für den Fall eines proportionalen Steuersatzes.

Hierzu sei das folgende Beispiel betrachtet, in dem ein Steuerpflichtiger über sechs Jahre hinweg ständig steigendes Einkommen einmal der jährlichen Abschnittsbemessung und das andere Mal einer gleitenden Dreijahresbemessung gemäß der ESt-Grundtabelle 1981 unterwirft[1]:

| k | $Y_k$ | $T(Y_k)$ | $\bar{Y}_k$ | $\bar{T}(\bar{Y}_k)$ |
|---|---|---|---|---|
| 1 | - 30.000 | 0 | (0) | (0) |
| 2 | 0 | 0 | (0) | (0) |
| 3 | 30.000 | 6.542 | 0 | 0 |
| 4 | 60.000 | 20.015 | 30.000 | 6.542 |
| 5 | 90.000 | 35.771 | 60.000 | 20.015 |
| 6 | 120.000 | 52.363 | 90.000 | 35.771 |

1) Werte in Klammern ergeben sich in den Anfangsjahren durch Zugrundelegung des ein- bzw. zweijährigen Durchschnitts unter Außerachtlassung negativer Ergebnisse.

Wäre das Gesamteinkommen (270.000) in sechs Raten à 45.000 geflossen, hätte die totale Steuerbelastung 6 x 12.742 = 76.452 betragen. Die Bemessung nach gleitendem Dreijahrsdurchschnitt ergibt aber nur 62.328[1]! Die Belastungskorrektur der Jahresbemessung, die ihrerseits eine Gesamtsteuer von 114.691 zeitigt, geht hier über das gesteckte Ziel hinaus: Das Einkommen wird nur aufgrund seines Schwankens weniger besteuert als bei stetigem Anfall[2].

Einen exakten Fluktuationsausgleich gewährleistet 'moving averaging' nur unter den genannten, engen Voraussetzungen. Infolgedessen stellt sich das Verfahren bereits an dieser Stelle als untauglich dar, ohne daß die Probleme der Inflationsbereinigung und der Tarifrückwirkung noch näher betrachtet werden müßten.

Neuere finanzwissenschaftliche Ansätze sind von dem Bemühen geleitet, den Vorteil der Blockbemessung nach der Lebenszeit, d.h. exakten Fluktuationsausgleich für das Gesamteinkommen, mit dem Vorteil der gleitenden Durchschnittsbemessung, also

---

1) Dabei ist im Beispiel der Verlust des Jahres k=1 noch nicht einmal negativ berücksichtigt.

2) Auch dafür gibt es, wie erwähnt, einige Argumente. Die Überkompensation ließe sich allein dadurch vermeiden, daß auch nach Bezug des letzten Jahreseinkommens noch solange weiter veranlagt wird, bis der gleitende Durchschnitt den Wert 'null' annimmt. Im Beispielfall wäre für k=7 noch ESt auf eine Bemessungsgrundlage von 70.000, im Jahr k=8 noch auf 40.000 zu entrichten. Praktische und rechtliche Probleme verhindern eine solche Besteuerung nach dem Ausscheiden aus der persönlichen und/oder sachlichen Steuerpflicht. Vgl. zu den diesbezüglichen Erfahrungen in Wisconsin nochmals WIEGNER, aaO, S. 89.

der Möglichkeit des laufenden Ausgleichs, zu vereinen. Dieses Bestreben spiegelt sich in den Konzepten der kumulativen Durchschnittsbemessung wider.

## C) Kumulative Durchschnittsbemessung

### 1. Theoretische Grundzüge

Ein vollständiger Schwankungsausgleich kann - wie gezeigt - innerhalb des Konzepts der Blockbemessung theoretisch dadurch erreicht werden, daß der Bemessungszeitraum, an dessen Ende die Belastungskorrektur erfolgt, auf die gesamte Lebens- oder Erwerbszeit eines Steuerpflichtigen ausgedehnt wird. Eine solche Erweiterung ist im Rahmen des 'moving averaging' nicht denkbar, da sie mit der Definition des gleitenden Durchschnitts unvereinbar wäre.

Es bietet sich jedoch an, beide Verfahren in der Weise zu kombinieren, daß eine Ausgleichsrechnung bei jeder (jährlichen) Steuerfestsetzung für die bis dato erreichte Lebens- oder Erwerbszeit stattfindet. Hierfür wird an die Stelle eines einzigen Bemessungszeitraums (bei der Blockbemessung) oder eine Abfolge sich überlappender, jeweils gleich langer Bemessungszeiträume (bei der gleitenden Durchschnittsbemessung) eine Reihe von Abschnitten gesetzt, bei der jeder Bemessungszeitraum alle vorangegangenen in sich einschließt - die Perioden und damit auch ihre Ergebnisse werden kumuliert.

Der erste Ansatz zu einem solchen 'cumulative averaging'[1] stammt von VICKREY aus dem Jahre 1939[2].

VICKREYs erstes Konzept hat mit allen weiteren Vorschlägen zu einer kumulativen Bemessung gemein, daß nicht unmittelbar das bis zum Jahr der Veranlagung kumulierte, durchschnittliche Lebenseinkommen

$$\frac{1}{m}\sum_{k=1}^{m} Y_k$$

als Steuermaßstab verwendet wird.
Denn die damit erzielte Glättung würde dieselben Nachteile aufweisen wie im Fall der gleitenden Durchschnittsbemessung:
Bei sinkenden Jahreseinkommen läge die Summe der jährlichen Bemessungsgrundlagen über dem tatsächlichen Totaleinkommen; bei steigenden darunter.

Dies zeigen zwei Beispiele, in denen jedes Jahr das kumulierte, durchschnittliche Gesamteinkommen als Bemessungsgrundlage für die ESt-Grundtabelle 1981 dient:

| k | $Y_k$ | $\frac{1}{m}\sum_{k=1}^{m} Y_k$ | $T(\frac{1}{m}\sum_{k=1}^{m} Y_k)$ |
|---|---|---|---|
| 1 | - 30.000 | 0 (- $30.000^3$) | 0 (- $6.542^3$) |
| 2 | 0 | 0 (- $15.000^3$) | 0 (- $2.364^3$) |
| 3 | 30.000 | 0 | 0 |
| 4 | 60.000 | 15.000 | 2.364 |
| 5 | 90.000 | 30.000 | 6.542 |
| 6 | 120.000 | 45.000 | 12.742 |
| $\sum$ | 270.000 | 90.000 | 21.648 |
| | | ($45.000^3$) | ($12.742^3$) |

---

1) Erstmals so bezeichnet von William VICKREY: The Effect of Averaging on the Cyclical Sensitivity of the Yield of the Income Tax, The Journal of Political Economy vol. 53 (1945), S. 275-277, hier: S. 277.

2) Vgl. VICKREY, Averaging of Income for Income-Tax Purposes, aaO, passim.

3) Bei Zulassung einer negativen Bemessungsgrundlage.

| k | $Y_k$ | $\frac{1}{m}\sum_{k=1}^{m} Y_k$ | $T(\frac{1}{m}\sum_{k=1}^{m} Y_k)$ |
|---|---|---|---|
| 1 | 120.000 | 120.000 | 52.363 |
| 2 | 90.000 | 105.000 | 44.009 |
| 3 | 60.000 | 90.000 | 35.771 |
| 4 | 30.000 | 75.000 | 27.733 |
| 5 | 0 | 60.000 | 20.015 |
| 6 | - 30.000 | 45.000 | 12.742 |
| $\sum$ | 270.000 | 495.000 | 192.633 |

Einmal ergäbe die Bemessung nach dem kumulierten, durchschnittlichen Lebenseinkommen für die unterstellte Lebenszeit von sechs Jahren eine Gesamtsteuerlast von 21.648[1]; das andere Mal von 192.633. Die im Sinne der normativen Ausgangsposition 'richtige' Totalsteuer wäre aber 76.452[2].

Die finanzwissenschaftlichen Alternativen des 'cumulative averaging' sind deswegen anders konstruiert. Im folgenden werden die am meisten diskutierten Varianten vorgestellt, ohne daß bislang praktische Ausprägungen im Steuersystem irgendeines Landes vorzufinden sind[3].

---

1) Bei Zulassung einer negativen Bemessungsgrundlage und entsprechender Steuererstattungen durch den Fiskus sogar nur 12.742.

2) Das ist die Steuer, die sich bei gleichmäßigem Anfall des Lebenseinkommens von 270.000 in sechs Raten zu je 45.000 nach der ESt-Grundtabelle 1981 ergibt.

3) Vgl. zu den möglichen Gründen VICKREY, Cumulative Averaging after Thirty Years, aaO, insbes. S. 120.

## 2. Modellvarianten

### a) Grundmodell

Die theoretischen Ansätze zu einer kumulativen Durchschnittsbemessung zeichnen sich durch eine gemeinsame Grundkonstruktion aus, die zur Berücksichtigung verschiedener Kritikpunkte lediglich in der einen oder anderen Hinsicht abgewandelt wird.[1] Alle Methoden gehen von einer jährlichen Veranlagung aus. Weil das kumulierte Durchschnittseinkommen, wie soeben gezeigt, nicht ohne weiteres als Bemessungsgrundlage dienen kann, ergibt sich die jeweils zu zahlende Jahressteuer in allen Varianten nach Berücksichtigung eines Vorsteuerabzugs.

Im Grundmodell ist das Verfahren folgendermaßen ausgestaltet: Auf das jeweils erreichte, kumulierte Durchschnittseinkommen wird der normale Jahrestarif angewandt. Der daraus resultierende Steuerbetrag wird mit der gerade erreichten Anzahl von Jahren der steuerlichen Lebenszeit vervielfacht. Das ergibt die Gesamtsteuerschuld auf das bis hierher (fiktiv in gleichen Raten) angefallene Lebenseinkommen. Davon abgezogen wird die Summe der Vorsteuern, die bis zur jeweils letzten Veranlagung schon entrichtet worden sind. Der Restbetrag stellt die ESt für das gerade vergangene Jahr dar. Es gilt also:

$$\overset{\curlyvee}{T}_m = m \times T\left(\frac{1}{m} \sum_{k=1}^{m} Y_k\right) \quad ./. \quad \sum_{k=1}^{m-1} \overset{\curlyvee}{T}_k \quad .$$

---

1) HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 71 f., bezeichnet das Grundmodell als 'Methode V'.

Für die beiden zuletzt erwähnten Beispiele führt diese Methode zu den folgenden Ergebnissen[1]:

| k | $Y_k$ | $\overline{Y}_k$ |
|---|---|---|
| 1 | - 30.000 | - 6.542 |
| 2 | 0 | 1.814 |
| 3 | 30.000 | 4.728 |
| 4 | 60.000 | 9.456 |
| 5 | 90.000 | 23.254 |
| 6 | 120.000 | 43.742 |
| $\sum$ | 270.000 | 76.452 |

| k | $Y_k$ | $\overline{Y}_k$ |
|---|---|---|
| 1 | 120.000 | 52.363 |
| 2 | 90.000 | 35.655 |
| 3 | 60.000 | 19.295 |
| 4 | 30.000 | 3.619 |
| 5 | 0 | - 10.857 |
| 6 | - 30.000 | - 23.623 |
| $\sum$ | 270.000 | 76.452 |

Die 'richtige' Gesamtsteuerlast von 76.452 wird in beiden Fällen erzielt, sofern Steuererstattungen unbegrenzt zugelassen sind. Das Ergebnis ist verallgemeinerungsfähig:

Bei im Zeitablauf unverändertem Steuertarif und bei Einräumung unbegrenzter Steuererstattungen erfüllt das Grundmodell der kumulativen Durchschnittsbemessung stets, d.h. bei jeder Veranlagung, das Postulat nach Gleichbelastung schwankender und nicht schwankender Einkommen[2].

---

1) Hier wird die Berücksichtigung negativer Einkommen in vollem Umfang zugelassen.

2) Vgl. HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 72. HACKMANN erwähnt die Notwendigkeit der unbeschränkten Zulassung von Steuererstattungen ('negativer ESt') nicht ausdrücklich. Er kommt deshalb auch nicht auf das Problem zu sprechen, das sich für den oben als ersten betrachteten Fall im Jahre k=2 abzeichnet: Obwohl dort noch kein positives Einkommen vorliegt, wird schon ESt fällig - das Grundmodell führt zu einer höheren Steuerlast als die reine Jahresbemessung. HACKMANN versucht das Gegenteil abstrakt für seine 'Methode F' zu beweisen, die bei unverändertem Tarif mit dem hier gezeigten Grundmodell identisch ist (ebenda, S. 142 f.). Sein 'Gegenbeweis' (ohnehin kein Beweis im streng mathematischen Sinne) muß hiermit als widerlegt gelten. Dem fraglichen Nachteil des Grundmodells könnte durch eine zusätzliche Bedingung für die Steuerberechnung, nach der negative kumulierte Durchschnittseinkommen (nicht: negative Jahreseinkommen!) mit dem Wert 'null' anzusetzen wären, Rechnung getragen werden.

Das Grundmodell hat zudem den Vorteil, daß die Höhe der jährlichen Steuerraten sich im gleichen Sinne entwickelt wie das Einkommen. Bei von Jahr zu Jahr steigendem Einkommen nimmt auch die Jahressteuer zu; im umgekehrten Falle sinkt sie[1].

Auch eine Variation der Steuersätze beeinflußt die Erfüllung der Grundforderung nach exaktem Fluktuationsausgleich nicht. Es spielt bei einer Tarifänderung für die Gesamtbelastung während der Lebenszeit keine Rolle, wie das Einkommen über die Lebenszeit verteilt ist. Selbst der Zeitpunkt der Tarifänderung während der Lebenszeit ist beliebig.

Z. B. hat eine lineare Erhöhung der Durchschnittssteuersätze um 10 %[2] ab dem Jahr k=2 dieselbe Belastungswirkung bei den beiden eben betrachteten, extremen Einkommensprofilen:

| k | $Y_k$ | $\overline{Y}_k$ |
|---|---|---|
| 1 | - 30.000 | 0[3] |
| 2 | 0 | 0[3] |
| 3 | 30.000 | 0[3] |
| 4 | 60.000 | 10.402 |
| 5 | 90.000 | 25.579 |
| 6 | 120.000 | 48.116 |
| $\sum$ | 270.000 | 84.097 |

| k | $Y_k$ | $\overline{Y}_k$ |
|---|---|---|
| 1 | 120.000 | 52.363 |
| 2 | 90.000 | 44.457 |
| 3 | 60.000 | 21.224 |
| 4 | 30.000 | 3.981 |
| 5 | 0 | - 11.943 |
| 6 | - 30.000 | - 25.985 |
| $\sum$ | 270.000 | 84.097 |

---

1) In Fn. 2 auf der Vorseite ist allerdings hervorgehoben worden, daß diese positive Korrelation im Extrem problematisch werden kann - wenn nämlich negatives Einkommen zwar 'größer' wird, aber den positiven Bereich noch nicht berührt. Dann ist es möglich, daß die negative ESt so stark steigt, daß sie zur positiven Steuerlast wird (infolge des 'Abzugs'negativer Vorsteuern).

2) Die Erhöhung wird hier vorgenommen, indem die sich aus der ESt-Grundtabelle 1981 ergebenden Werte ab dem Jahr k=2 um 10 % heraufgesetzt werden.

3) Der Wert 'null' ergibt sich hier unter Beachtung der in Fn. 2 auf der Vorseite genannten Sonderregel, um den dort skizierten Effekt zu vermeiden. Würde diese Regel nicht eingehalten, glichen sich die Steuerschulden der ersten drei Jahre genau zu 'null' aus - am Endergebnis änderte sich nichts.

Im Endergebnis ändert sich auch nichts, wenn die gleiche Tarifanhebung erst im Jahre k=6 stattfindet[1]:

| k | $Y_k$ | $\overline{Y}_k$ |
|---|---|---|
| 1 | - 30.000 | $0_1^1$ |
| 2 | 0 | $0_1^1$ |
| 3 | 30.000 | $0^1$ |
| 4 | 60.000 | 9.456 |
| 5 | 90.000 | 23.254 |
| 6 | 120.000 | 51.387 |
| $\sum$ | 270.000 | 84.097 |

| k | $Y_k$ | $\overline{Y}_k$ |
|---|---|---|
| 1 | 120.000 | 52.363 |
| 2 | 90.000 | 35.655 |
| 3 | 60.000 | 19.295 |
| 4 | 30.000 | 3.619 |
| 5 | 0 | - 10.857 |
| 6 | - 30.000 | - 15.978 |
| $\sum$ | 270.000 | 84.097 |

Die Steuerbelastung hängt im Grundmodell - wie die Formel offen ausweist[2] - nur von dem Tarif ab, der für das gerade veranlagte Jahr k=m gilt. Durch die Verrechnung der sich danach ergebenden Gesamtsteuer (auf das kumulierte, durchschnittliche Lebenseinkommen) mit den bis dahin gezahlten 'Vorsteuern' erfolgt eine Nachversteuerung der Vorjahreseinkommen, und zwar mit der Differenz zwischen neuem Durchschnittssteuersatz und dem jeweiligen alten Effektivsteuersatz. M.a.W.: Im Grundmodell kann es eine Rückwirkung des neuen Tarifs über die gesamte, gerade erreichte steuerliche Lebenszeit geben.

Neben den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine solche Rückwirkung können auch Belastungsüberlegungen dagegen ins Feld geführt

---

1) Wieder unter Beachtung der Sonderregel gem. Fn. 2 auf S. 393. Daß die Nichtbeachtung der Regel für die Tarifwirkung ohne Belang wäre, zeigt das erste Beispiel auf S. 393: Die Steuern für k=1 bis k=3 gleichen sich genau aus.

2) Vgl. S. 392.

werden. Denn im Grundmodell lassen Tarifanhebungen in einem Jahr nicht nur die ESt auf das letzte Jahreseinkommen steigen, sondern auch auf alle vorhergehenden Jahreseinkommen - es besteht die Gefahr, daß die Steuerschuld im Jahr der Erhöhung größer ausfällt als bei reiner Jahresbemessung .

Dieser Effekt läßt das Verfahren vollends als fragwürdig erscheinen, wenn man ihn auf stetig anfallende Einkommen bezieht. Bei einer Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes um 10 % im Jahre k=2 entsteht beispielsweise folgender Steuerschuldverlauf:

| | | | Zum Vergleich[1] |
|---|---|---|---|
| k | $Y_k$ | $\overline{T}_k$ | $T(Y_k)$ |
| 1 | 45.000 | 12.742 | 12.742 |
| 2 | 45.000 | ! 15.291 ! | 14.016 |
| 3 | 45.000 | 14.016 | 14.016 |
| 4 | 45.000 | 14.016 | 14.016 |
| 5 | 45.000 | 14.016 | 14.016 |
| 6 | 45.000 | 14.016 | 14.016 |
| $\Sigma$ | 270.000 | 84.097 | 82.822 |

Und bei der gleichen Anhebung im Jahr k=6 erhält man gar:

| k | $Y_k$ | $\overline{T}_k$ | $T(Y_k)$ |
|---|---|---|---|
| 1 | 45.000 | 12.742 | 12.742 |
| 2 | 45.000 | 12.742 | 12.742 |
| 3 | 45.000 | 12.742 | 12.742 |
| 4 | 45.000 | 12.742 | 12.742 |
| 5 | 45.000 | 12.742 | 12.742 |
| 6 | 45.000 | ! 20.387 ! | 14.016 |
| $\Sigma$ | 270.000 | 84.097 | 77.726 |

---

1) $T(Y_k)$ ist die ESt-Schuld bei reiner Jahresbemessung.

Insbesondere HACKMANN lehnt das Grundmodell der kumulativen Durchschnittsbemessung wegen der Belastungswirkungen ab, die bei Tarifänderungen im Vergleich zur Jahresbemessung entstehen können[1].

Der erste Vorschlag zu 'cumulative averaging' überhaupt, wie er von VICKREY unterbreitet wurde, ist allerdings weniger von dieser Kritik geleitet, obwohl sein Schöpfer die genannten Probleme bereits ebenfalls zumindest im Ansatz erkennt[2].

b) Die Variante von VICKREY

VICKREY geht bei seinem ursprünglichen Bemessungsvorschlag von denselben normativen Grundlagen aus, wie sie in dieser Arbeit skizziert sind[3]. Ein bemerkenswerter Unterschied dazu taucht erst in den späteren Oberarbeitungen auf[4]. Dort wird als Maßstab für die richtige Gesamtsteuerlast nicht mehr der Betrag angesehen, der auf ein insgesamt gleich hohes, aber in konstanten Raten fließendes Einkommen zu zahlen wäre.

---

1) Vgl. HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 197. Die Alternative dieses Verfassers wird in Abschn. III. C) 2.d) erörtert.

2) Vgl. VICKREY, Averaging of Income for Income-Tax Purposes, aaO, S. 387 f.

3) Vgl. ebenda, S. 379-383.

4) Vgl. ders., Agenda for Progressive Taxation, aaO, S. 176-178; ders., Cumulative Averaging after Thirty Years, aaO, S. 121-123.

Vielmehr soll das Vergleichseinkommen nach den neueren Vorstellungen von VICKREY ein "standard pattern of fluctuation" aufweisen, das sich beispielsweise an der Entwcklung des Volkseinkommens pro Kopf orientieren könnte. Die Standardeinkommensstruktur wäre VICKREY zufolge auch in der Lage, Geldentwertungseffekten oder anderen wirtschaftspolitischen Erfordernissen Rechnung zu tragen.

Der vereinfachten Darstellung wegen wird diese Modifikation anschließend nicht weiter beachtet[1]. VICKREY's Konzept unterscheidet sich dann noch in einem wesentlichen Punkt vom Grundmodell.

Es berücksichtigt nämlich, daß die horizontale Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen untereinander nicht einfach von der absoluten Höhe ihres Einkommens und der ESt-Beträge abhängt, sondern daß Zinseffekte zu beachten sind[2]. Hierzu will VICKREY die bis zum Vorjahr entrichteten Steuern auf den jeweiligen Veranlagungszeitpunkt aufzinsen. Dieser Zinsbetrag sowie das jüngste Jahreseinkommen

---

1) Sie schlägt sich letztlich auch nur im Aufbau des Steuertarifs nieder; vgl. VICKREY, Agenda for Progressive Taxation, aaO, S.176.

2) Vgl. das Beispiel ebenda, S. 173, wonach zwei Steuerpflichtige mit gleichverteiltem, gleichhohen Einkommen und gleicher Gesamtsteuerschuld während der gleichen Periode dann nicht gleich stark belastet sind, wenn der eine (A) alljährlich Steuern zahlt, während der andere (B) den ganzen Betrag am Ende der Periode entrichtet. A war dann nämlich nicht in der Lage, den zwischenzeitlich auf Steuern entfallenden Teil seines Einkommens bis zum Periodenschluß zinsbringend anzulegen. Diese entgangenen Zinsen will VICKREY bei der Berechnung der Steuerlast - aber auch bei der Berechnung des zu versteuernden Totaleinkommens - berücksichtigt wissen.
Zum Ganzen kritisch MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO, S. 128 (mit Fn. 39).

werden auf das bis zum Vorjahr kumulierte aufgeschlagen. Das ergibt ein "adjusted total income"[1]. In einem nächsten Schritt wird das konstante Jahreseinkommen errechnet, das über dieselbe Zeitspanne hinweg[2] ein gleich hohes "adjusted total income" erbringen würde. Auf diese Annuität findet der Steuertarif Anwendung; vom Ergebnis wird der Gegenwartswert zum Zeitpunkt der Veranlagung errechnet. Die jeweilige Jahressteuer erhält man schließlich durch Subtraktion des Gegenwartswerts der bis zum Vorjahr tatsächlich entrichteten Steuern.

Finanzmathematisch ließe sich VICKREY's Verfahren wie folgt formulieren:

$$T_m^{Vi} = REF \times T\left[RBF \times \overbrace{\left[\sum_{k=1}^{m} Y_k + \sum_{k=1}^{m-1}\left[(1+i)^k-1\right] T_k^{Vi}\right]}^{a.t.i.^3}\right] ./. \sum_{k=1}^{m-1}(1+i)^k\, T_k^{Vi}$$

Dabei bedeuten REF: Rentenendwertfaktor $\frac{(1+i)^m-1}{i}$

RBF: Rentenbarwertfaktor $\frac{i}{(1+i)^m-1}$

i : Zinsfuß

---

1) Vgl. zur (lediglich verbalen) Beschreibung des Verfahrens VICKREY, Agenda for Progressive Taxation, aaO, S. 174 ff.

2) VICKREY will die steuerliche Lebenszeit mit der Volljährigkeit beginnen lassen; vgl. ebenda, S. 185 f.

3) Adjusted total income i.S. von VICKREY.

So verwickelt die Formel auf den ersten Anhieb scheinen mag - bei einem Zinssatz von i=0 ist sie mit der des Grundmodells identisch[1].

Die vom Grundmodell abweichenden Resultate bei positiven Zinsfüßen sind demgemäß ausschließlich auf die Verzinsung zurückzuführen.

Für i= 6 % bewirkt VICKREY's Methode für die bisher beispielhaft verwendeten Einkommensläufe folgende Belastungen:

| k | 1. $Y_k$ | 2. St.zins | 3. a.t.i. | 4. RBFx ati. | 5. T auf 4. | 6. REFx 5. | 7. $T^{Vi}_k$ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | - 30.000 | 0 | - 30.000 | - 30.000 | - 6.542 | - 6.542 | - 6.542 |
| 2 | 0 | - 392 | - 30.392 | - 14.740 | - 2.305 | - 4.748 | 2.187 |
| 3 | 30.000 | - 680 | - 680 | - 214 | - 47[2] | - 150 | 4.885 |
| 4 | 60.000 | - 685 | 59.315 | 13.583 | 2.055 | 8.991 | 9.146 |
| 5 | 90.000 | - 142 | 149.858 | 26.525 | 5.366 | 30.248 | 20.714 |
| 6 | 120.000 | 1.639 | 271.639 | 38.844 | 10.021 | 69.897 | 37.835 |
| $\sum$ | 270.000 | | | | | | 68.225 |

| k | 1. | 2. | 3. | 4. | 5. | 6. | 7. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 120.000 | 0 | 120.000 | 120.000 | 52.363 | 52.363 | 52.363 |
| 2 | 90.000 | 3.141 | 213.189 | 103.397 | 43.113 | 88.813 | 33.308 |
| 3 | 60.000 | 8.492 | 278.492 | 87.447 | 34.396 | 109.879 | 15.355 |
| 4 | 30.000 | 15.053 | 315.053 | 72.147 | 26.258 | 114.879 | - 1.200 |
| 5 | 0 | 21.913 | 321.913 | 56.979 | 18.500 | 104.285 | -17.454 |
| 6 | - 30.000 | 28.162 | 298.828 | 42.732 | 11.716 | 81.719 | -28.815 |
| $\sum$ | 270.000 | | | | | | 53.557 |

---

1) Für i=0 ist REF als 1 und RBF als $\frac{1}{m}$ definiert.

2) - 47 ergeben sich bei Anwendung des Proportionalsatzes von 22% (anstatt des nach der ESt-Grundtabelle 1981 eigentlich anzuwenden Satzes von 0 %).

| k | 1. | 2. | 3. | 4. | 5. | 6. | 7. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 45.000 | 0 | 45.000 | 45.000 | 12.742 | 12.742 | 12.742 |
| 2 | 45.000 | 765 | 90.765 | 44.021 | 12.299 | 25.336 | 11.830 |
| 3 | 45.000 | 2.290 | 137.290 | 43.109 | 11.885 | 37.842 | 10.980 |
| 4 | 45.000 | 4.559 | 184.559 | 42.264 | 11.499 | 50.308 | 10.197 |
| 5 | 45.000 | 7.571 | 232.571 | 41.165 | 11.023 | 62.137 | 8.817 |
| 6 | 45.000 | 11.296 | 281.296 | 40.225 | 10.599 | 73.928 | 8.065 |
| ∑ | 270.000 | | | | | | 62.631 |

Selbstredend ergibt sich nach VICKREY's Verfahren nicht für alle drei Verläufe dieselbe Gesamtsteuerlast - bei Berücksichtigung von Zinseffekten sind die Fälle eben nicht 'gleich'.

Die Steuerverzinsung bewirkt generell, daß die sich ergebende Gesamtbelastung zu denselben Tarifen stets niedriger ausfällt als bei jährlicher Abschnittsbemessung oder im Grundmodell. Die Verzinsung erhöht zwar das 'adjusted total income' als Bemessungsgrundlage (Spalte 3). Sie vermindert aber um denselben Betrag die Steuerschuld des betreffenden Jahres (Spalte 7). Da die Grenzsteuersätze immer unter 100% liegen, wird die Anhebung der Bemessungsgrundlage immer von der Steuerminderung überkompensiert.

VICKREY selbst räumt ein, daß sein Verfahren auf den ersten Blick "hopelessly complex" anmute[1]. Für die Besteuerungspraxis schlägt er deshalb vor, auf die Durchschnittsbildung zu verzichten, wie sie in der Multiplikation des 'adjusted total income' mit dem Rentenbarwertfaktor enthalten ist (Spalte 4).

---

1) Vgl. VICKREY, Averaging of Income for Income-Tax Purposes, aaO, 384.

Stattdessen sollten für jede Länge des Bemessungszeitraums spezielle Tarife aufgestellt werden, in die die Verzinsung schon einzuarbeiten wäre.

In der Tat würde eine solche Vorgehensweise die Steuerberechnung technisch vereinfachen[1]. Bei jeder Veranlagung müßte nur das 'adjusted total income' des Vorjahres sowie der Gegenwartswert der kumulierten Steuerzahlungen bekannt sein, wie er der letzten Veranlagung zugrunde gelegen hat. Letzterer wäre um ein Jahr aufzuzinsen. Dieser Zinsbetrag und das jüngste Jahreseinkommen müßten zum bisherigen 'adjusted total income' hinzugezählt werden. Direkt darauf könnte man den entsprechenden Tarif anwenden, um dann den aktuellen Gegenwartswert der gezahlten Steuer abzuziehen[2].

Formal gesehen, beinhaltet diese Variante des 'cumulative averaging' gar keine Durchschnittsbildung mehr. Sie wird ersetzt durch Tarife, die auf längere Spannen als ein Jahr bezogen sind. Darin liegt zugleich die Schwäche des Vorschlags: Für jeden Bemessungszeitraum muß ein eigener Tarif erstellt und bei jeder Veranlagung die richtige Auswahl aus der Vielzahl der Tabellen getroffen werden[3].

Welche Ausprägung des VICKREY'schen Konzepts man auch betrachtet - ein weiteres, schwerwiegendes Problem stellt die Wahl des

---

1) Vgl. William VICKREY: Tax Simplification through Cumulative Averaging, Law and Contemporary Problems vol. 34 (1969), S. 736-750, insbes. S. 738 ff.

2) Dieses Verfahren hat VICKREY mathematisch formuliert; vgl. ders., Averaging of Income for Income-Tax Purposes, aaO, S. 387 f.

3) Auch VICKREY selbst sieht darin den "chief drawback" seines Vorschlags, hält den aber nicht für ein "insuperable obstacle" - vgl. ebenda, S. 386. Anders dagegen BLOUGH, Book Review, aaO, S. 672.

Zinsfußes dar, der auf die vergangenen Steuerzahlungen angewandt werden soll. Im Idealfall müßte er genau dem Grenzertragssatz entsprechen, der für die Anlage der Steuerbeträge am Markt in Finanz- oder Realinvestitionen jeweils zu erzielen wäre - eine Größe, die im Zeitablauf und interindividuell ständig schwankt. VICKREY streift das Problem nur am Rande[1]. In der Praxis soll die Wahl des Zinsfaktors den finanzpolitischen Entscheidungsträgern überlassen bleiben[2].

Im übrigen würde auch eine vollkommene Bewältigung dieser Schwierigkeit nicht sämtliche Probleme aus dem Wege räumen können, die zwischen der Einkommensbesteuerung und etwaigen Zeitpräferenzen der Wirtschaftssubjekte bestehen[3].

---

1) Vgl. VICKREY, Agenda For Progressive Taxation, aaO, S. 173 (dort Fn. a); ders., Tax Simplification ..., aaO, S. 741. Kritisch dazu HACKMANN, Interperiodische Durchschnittsbesteuerung ..., aaO, S. 20.

2) Vgl. VICKREY, Averaging of Income for Income-Tax Purposes, aaO, S. 385. Zur Unmöglichkeit, einen solchen Zinssatz eindeutig für Zwecke der Aufwandsbesteuerung festzulegen vgl. Thomas BIRTEL: Die Bemessungsgrundlagen der Zweitwohnungsteuer, Kommunale Steuer-Zeitschrift 30. Jg. (1981), S. 21-27, hier: S. 25 f.

3) Vgl. etwa Adolf MOXTER: Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung, Tübingen 1982, S. 17 f., der die horizontale Steuergerechtigkeit weniger durch den Progressionseffekt (hierzu ebenda, S. 16 f.) gefährdet sieht als durch das Problem fehlerhafter Zufluß-Erfassung.
MOXTER veranschaulicht dies am Beispiel zweier Steuerpflichtiger A und B, die bei vollkommenem Kapitalmarkt (i=10 %) ceteris paribus über zwei Jahre hinweg dieselbe Leistungsfähigkeit besitzen, wenn A am Anfang jedes Jahres 100 Einkommen hat, während B zu Beginn des Jahres 1 stattdessen 190,91 und im zweiten Jahr nichts bezieht.
B kann nämlich im ersten Jahr 100 verbrauchen und 90,91 zu 10 % ein Jahr lang anlegen, so daß ihm zu Beginn des Jahres 2 auch - wie A - 100 zur Verfügung stehen.
Die Verhältnisse ändern sich nun aber durch Einführung einer proportionalen ESt von 50 %: A zahlt in jedem der beiden Jahre 50 an ESt; ihm verbleiben je 50 zum Konsum. B hingegen zahlt im ersten Jahr 95,46 an ESt. Will er im selben Jahr - wie A - 50 konsumieren, so kann er noch 45,46 ein Jahr lang anlegen. Auf die Zinsen hieraus (4,54) entfällt jedoch ESt von 2,27, so daß A im zweiten Jahr letztlich nur 47,73 an verfügbarem Einkommen hat.

VICKREY's 'cumulative averaging' hat mit dem Grundmodell gemein, daß es die Wirkungen von Einkommensschwankungen auf die Gesamtbelastung eines Steuerpflichtigen restlos auszuschalten vermag[1]. Darüber hinaus können im einen wie im anderen Konzept auch Tarifänderungen während der steuerlichen Lebenszeit keine Belastungsunterschiede zwischen schwankendem und stetigem Einkommen hervorrufen[2]. Allerdings muß VICKREY's Methode im Gegensatz zum Grundmodell nicht unbedingt zu einer vollen Rückwirkung des Tarifs führen, der bei der Veranlagung gerade gilt; rechtlich fragwürdige, zeitübergreifende Tarifeffekte können gleichwohl auch hier auftreten.

c) Die Variante von HOLT

HOLT kritisiert an den bis hierher erörterten Formen der Durchschnittsbildung, daß alle Jahreseinkommen mit dem gleichen Gewicht in die Steuerbemessung eingingen[3]. Ältere Einkommen hätten aber für die aktuelle Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen eine geringere Bedeutung als Einkommen aus weniger weit zurückliegender Zeit.

---

1) Zum Verhältnis zur jährlichen Abschnittsbemessung vgl. VICKREY, The Effect of Averaging on the Cyclical Sensitivity..., aaO, insbes. S. 276.

2) Vgl. BLOUGH, Book Review, aaO, S. 672.

3) Vgl. HOLT, aaO, S. 352. Ausgangspunkt von HOLT's Überlegungen ist zwar eine gleitende Fünfjahresdurchschnittsbemessung; sein Verfahren läßt sich aber ohne weiteres auch als kumulative Durchschnittsbemessung praktizieren.

Aufgrund dieser Ansicht fordert HOLT eine gewichtete Durchschnittsbemessung. Sein 'weighted averaging' soll sich nach folgender Formel für die Bemessungsgrundlage vollziehen[1]:

$$\bar{Y}_m^{Ho} = (1-w)\, Y_m + w\, \bar{Y}_{m-1}^{Ho} .$$

Dabei bedeutet w (w<1) : 'weighting coefficient' nach HOLT.

Bei dieser Gewichtsverteilung nimmt der Einfluß älterer Jahreseinkommen bei jeder Veranlagung um den Faktor w ab, ohne jemals ganz aus dem Durchschnitt herauszufallen.

Den Schwankungseffekt der jährlichen Abschnittsbemessung umgeht HOLT mit folgendem Steuerberechnungsmodus: Im ersten Schritt wird aus dem (Jahres-) Tarif der Grenzsteuersatz für das gewichtete Durchschnittseinkommen ($\bar{Y}_m^{Ho}$) des zu veranlagenden Jahres k=m abgelesen. Diesen Grenzsteuersatz nennt HOLT 'stabilized marginal tax rate'. Im zweiten Schritt wird die ESt berechnet, die sich durch Anwendung des normalen Tarifs auf das gewichtete Durchschnittseinkommen ergibt. Diese Steuer bezeichnet HOLT als 'stabilized tax'. Im dritten Schritt findet die 'stabilized marginal tax rate' Anwendung auf den Betrag, um den das aktuelle Jahreseinkommen vom gewichteten Durchschnitts-

---

1) Vgl. HOLT, aaO, S. 353. Im ersten Jahr muß offensichtlich w=0 gelten. Deshalb entspricht die HOLT'sche Formel auch nicht, wie HOLT, ebenda, S. 352, Fn. 3, behauptet, einer geometrischen Folge der Form:

$$\bar{Y}_m^{Ho} = (1-w)Y_m + w(1-w)Y_{m-1} + w^2(1-w)Y_{m-2} + \ldots + \underline{w^n(1-w)Y_{m-n}}.$$

Richtig muß es heißen:

$$\bar{Y}_m^{Ho} = (1-w)Y_m + w(1-w)Y_{m-1} + w^2(1-w)Y_{m-2} + \ldots + \underline{w^n\, Y_{m-n}} \; !$$

Nur dann erreicht die Summe der Gewichte bei jeder Durchschnittsberechnung den Wert 1.

einkommen abweicht[1]. Dieses Produkt, das 'fluctuation adjustment', erhöht oder vermindert die 'stabilized tax' - je nachdem, ob das Jahreseinkommen über oder unter dem Durchschnittseinkommen liegt. Das Ergebnis stellt die fällige Jahressteuer dar.

Damit gilt:

$$T_m^{Ho} = T(\bar{Y}_m^{Ho}) + s \times (Y_m \text{ ./. } \bar{Y}_m^{Ho}) \qquad \text{mit s: 'stabilized marginal tax rate'.}$$

HOLT's Verfahren erbringt für die schon beim Grundmodell beispielhaft herangezogenen Einkommensprofile folgende Ergebnisse, wenn man den von ihm selbst verwendeten 'weighting coefficient' w = 0,8 unterstellt[2]:

| k | $Y_k$ | $\bar{Y}_k^{Ho}$ | s | $T(\bar{Y}_k^{Ho})$ | $T_k^{Ho}$ |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | - 30.000 | - 30.000 | 0,357 | - 6.542 | - 6.542 |
| 2 | 0 | - 24.000 | 0,296 | - 4.581 | 2.523 |
| 3 | 30.000 | - 13.200 | 0,220+ | - 1.972+ | 7.532+ |
| 4 | 60.000 | 1.440 | 0,220+ | 317+ | 13.200+ |
| 5 | 90.000 | 19.152 | 0,235 | 3.288 | 19.937 |
| 6 | 120.000 | 39.322 | 0,431 | 10.228 | 45.000 |
| $\sum$ | 270.000 | | | | 81.650 |

---

1) Und nicht, wie HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 75, Fn. 29, schreibt, der zum "Durchschnittseinkommen gehörende effektive (Durchschnitts-) Steuersatz" !

2) Dabei wird die ESt-Grundtabelle 1981 ohne Nullzone unterstellt; d.h. auch bei Einkommen bis 4.212 wird der Proportionalsatz von 22 % angewandt. Die mit + gekennzeichneten Werte in der Liste wären andernfalls null. Zur Berechnung von s wurden die Werte bei Hans LAUX: Der neue Einkommensteuertarif 1981, BB 36. Jg. (1981), S. 46-48, hier: S. 47, verwendet. Die Grundtabelle wurde ungeachtet des Vorzeichens des Einkommens benutzt.

| k | $Y_k$ | $\bar{Y}_k^{Ho}$ | s | $T(\bar{Y}_k^{Ho})$ | $T_k^{Ho}$ |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 120.000 | 120.000 | 0,559 | 52.363 | 52.363 |
| 2 | 90.000 | 114.000 | 0,555 | 49.018 | 35.698 |
| 3 | 60.000 | 103.200 | 0,552 | 43.024 | 19.178 |
| 4 | 30.000 | 88.560 | 0,541 | 35.010 | 3.329 |
| 5 | 0 | 70.848 | 0,521 | 25.582 | -11.330 |
| 6 | - 30.000 | 50.678 | 0,479 | 15.406 | -23.239 |
| $\sum$ | 270.000 | | | | 75.999 |

| k | $Y_k$ | $\bar{Y}_k^{Ho}$ | s | $T(\bar{Y}_k^{Ho})$ | $T_k^{Ho}$ |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 45.000 | 45.000 | 0,458 | 12.742 | 12.742 |
| 2 | 45.000 | 45.000 | 0,458 | 12.742 | 12.742 |
| 3 | 45.000 | 45.000 | 0,458 | 12.742 | 12.742 |
| 4 | 45.000 | 45.000 | 0,458 | 12.742 | 12.742 |
| 5 | 45.000 | 45.000 | 0,458 | 12.742 | 12.742 |
| 6 | 45.000 | 45.000 | 0,458 | 12.742 | 12.742 |
| $\sum$ | 270.000 | | | | 76.452 |

HOLT's Methode führt, wie die letzte Tabelle zeigt, bei stetig fließendem Einkommen zum selben Ergebnis wie die jährliche Abschnittsbemessung oder das Grundmodell der kumulativen Durchschnittsbemessung. Dabei hat die Wahl des 'weighting coefficient' keinerlei Bedeutung.

Bei schwankendem Einkommen und einem Gewichtungsfaktor von w=0,8 stimmen die Ergebnisse annähernd mit denen des Grundmodells überein[1]. Durch die Gewichtung erfolgt kein vom Einkommensverlauf unabhängiger Fluktuationsausgleich mehr. Steigende Einkommen werden insgesamt etwas höher und fallende etwas geringer belastet als im Grundmodell. Das Ausmaß dieser Abweichungen hängt entscheidend vom gewählten 'weighting coefficient' ab.

---

1) Vgl. S. 393.

Über dessen Größenordnung kann aber auch HOLT nicht mehr sagen als:

> "The author believes that weighted-average income computed with a weighting coefficient of 0.7 or 0.8 is an equitable measure of the taxpayer's ability to pay." 1

Ein 'richtiges' Gewicht kann aufgrund theoretischer Überlegungen nicht bestimmt werden. Ähnlich wie die Festlegung des Steuersatzes müßte diese Aufgabe den Entscheidungsträgern der praktischen Finanzpolitik überantwortet bleiben.

Kritik läßt sich nicht nur an den Problemen einer Umsetzung des HOLT'schen Konzepts in die Praxis üben. Schon dem Werturteil, auf dem die Gewichtung der Einkommen nach zeitlichem Anfall beruht, können grundsätzliche Bedenken entgegengehalten werden. Genau im Gegensatz zu HOLT's Ausgangsposition steht etwa die These von HACKMANN, der meint, daß (auch ohne Existenz positiver Zinssätze) mit einem früheren Einkommensbezug als solchem ein höheres Maß an Leistungsfähigkeit verbunden sei als mit einem späteren Einkommensbezug[2]. HACKMANN leitet daraus das umgekehrte Postulat von HOLT ab: Nach ihm soll früher angefallenes Einkommen ceteris paribus zu einer stärkeren Steuerbelastung führen als später erzieltes[3].

---

1) HOLT, aaO, S. 352.

2) Vgl. HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 166 f.

3) Vgl. ebenda, S. 168.

d) Die Variante von HACKMANN

HACKMANN präferiert mit dem von ihm als "Methode F" bezeichneten Konzept eine weitere Variante des Grundmodells der kumulativen Durchschnittsbemessung[1].

Dieser Verfasser verzichtet vor allem aus Gründen der Verfahrensökonomie und der Verwaltungseinfachheit auf die Berücksichtigung von Zins- und Inflationseffekten sowie auf Gewichtungen. Sein Verfahren unterscheidet sich vom Grundmodell lediglich dadurch, daß nicht die tatsächlich gezahlten Steuerbeträge von der Gesamtsteuerlast abgezogen werden, die sich nach dem gerade geltenden Tarif für das bisherige, durchschnittliche Lebenseinkommen ergibt. Stattdessen wird der Betrag subtrahiert, der durch Anwendung des bei der Veranlagung aktuellen Tarifs auf das bis zum Vorjahr erzielte, durchschnittliche Lebenseinkommen und Vervielfältigung mit der Lebensjahren entsteht.

Es soll also gelten:

$$T_m^{m-a} = m \cdot T\left(\frac{1}{m}\sum_{k=1}^{m} Y_k\right) \;./.\; (m-1) \cdot T\left(\frac{1}{m-1}\sum_{k=1}^{m-1} Y_k\right) .$$

Der Abzug fiktiver anstelle wirklich entrichteter Vorsteuern wirkt sich im Ergebnis nur bei Tarifänderungen aus. Ansonsten ist HACKMANNs Variante mit dem Grundmodell identisch.

---

1) Vgl. die zusammenfassende Wertung bei HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 252 f. Zur Methodenbeschreibung vgl. ebenda, S. 72 f.

Im folgenden werden dieselben Beispielfälle einer Tariferhöhung wie im Grundmodell betrachtet[1]. Eine durchgängige Anhebung der Effektivsteuersätze um 10 % im Jahre k=2 hätte nach HACKMANNs Methode diese Belastungskonsequenzen:

| k | $Y_k$ | $T_k^{Ha}$ |
|---|---|---|
| 1 | - 30.000 | $0_2^2$ |
| 2 | 0 | $0_2^2$ |
| 3 | 30.000 | $0^2$ |
| 4 | 60.000 | 10.402 |
| 5 | 90.000 | 25.579 |
| 6 | 120.000 | 48.116 |
| $\sum$ | 270.000 | 84.097 |

| k | $Y_k$ | $T_k^{Ha}$ |
|---|---|---|
| 1 | 120.000 | 52.363 |
| 2 | 90.000 | 39.221 |
| 3 | 60.000 | 21.224 |
| 4 | 30.000 | 3.981 |
| 5 | 0 | -11.943 |
| 6 | - 30.000 | -25.985 |
| $\sum$ | 270.000 | 78.861 |

| k | $Y_k$ | $T_k^{Ha}$ |
|---|---|---|
| 1 | 45.000 | 12.742 |
| 2 | 45.000 | 14.016 |
| 3 | 45.000 | 14.016 |
| 4 | 45.000 | 14.016 |
| 5 | 45.000 | 14.016 |
| 6 | 45.000 | 14.016 |
| $\sum$ | 270.000 | 82.822 |

Würde die Anhebung erst im Jahre k=6 erfolgen, ergäbe sich:

| k | $Y_k$ | $T_k^{Ha}$ |
|---|---|---|
| 1 | - 30.000 | $0_2^2$ |
| 2 | 0 | $0_2^2$ |
| 3 | 30.000 | $0^2$ |
| 4 | 60.000 | 9.456 |
| 5 | 90.000 | 23.254 |
| 6 | 120.000 | 48.116 |
| $\sum$ | 270.000 | 80.826 |

| k | $Y_k$ | $T_k^{Ha}$ |
|---|---|---|
| 1 | 120.000 | 52.363 |
| 2 | 90.000 | 35.655 |
| 3 | 60.000 | 19.295 |
| 4 | 30.000 | 3.619 |
| 5 | 0 | -10.857 |
| 6 | - 30.000 | -25.986 |
| $\sum$ | 270.000 | 74.089 |

| k | $Y_k$ | $T_k^{Ha}$ |
|---|---|---|
| 1 | 45.000 | 12.742 |
| 2 | 45.000 | 12.742 |
| 3 | 45.000 | 12.742 |
| 4 | 45.000 | 12.742 |
| 5 | 45.000 | 12.742 |
| 6 | 45.000 | 14.016 |
| $\sum$ | 270.000 | 77.726 |

---

1) Vgl. 394 und 396 (Tariferhöhung in k=2) sowie S. 395 und 396 (Tariferhöhung in k=6).

2) Die Null-Werte ergeben sich unter Beachtung der Sonderregel gem. Fn. 2 auf S. 393, d.h. unter Außerachtlassung negativer durchschnittlicher Lebenseinkommen.

Für den Fall konstanter Jahreseinkommen führt die von HACKMANN bevorzugte Methode - anders als das Grundmodell - zu denselben Resultaten wie die jährliche Abschnittsbemessung[1]. Es findet also weder eine Nachwirkung 'alter' noch eine Rückwirkung 'neuer' Tarife statt.

HACKMANN verallgemeinert diese Erkenntnis für alle Einkommensprofile[2]. Er stößt damit aber auf Widerspruch von MITSCHKE, der doch zeitübergreifende Effekte in dem Konzept sieht: HACKMANNs Verfahren setze an die Stelle der Tarifänderung bloß eine Rückdatierung des Einkommensbezugs[3]. HACKMANN erklärt dies zu einer Frage der Interpretation[4]. Er hält MITSCHKEs in jüngerer Zeit weiter ausgeführter Kritik[5] einen entsprechenden mathematischen Nachweis entgegen[6].

---

1) Vgl. S. 396.

2) Vgl. HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 182 f.

3) Vgl. im einzelnen MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO, S. 130-132.

4) Vgl. HACKMANN, Progressionsausgleich, aaO, S. 319.

5) Vgl. Joachim MITSCHKE: Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich - Bemerkungen zur Stellungnahme von Johannes HACKMANN, StuW 58. (11.) Jg. (1981), S. 255-260, hier: S. 255 f. (zitiert als "Bemerkungen").

6) Vgl. HACKMANN, Zur Problematik steuertariflicher Rückwirkungen ..., aaO, S. 51 f.

Der Meinungsstreit erscheint allerdings in gewissem Maße müßig, weil beide Autoren wohl schon den Begriff der 'Rückwirkung' verschieden auffassen[1], so daß ihre Argumente von vornherein zumindest teilweise aneinander vorbeigehen.

Die Kontroverse gibt aber auf jeden Fall Veranlassung, die von MITSCHKE verfochtene Form der Vermeidung des Einkommensschwankungseffekts zu untersuchen. Daß dieser Vorschlag keinerlei steuertarifliche Rückwirkung mit sich bringt, steht nämlich auch für HACKMANN außer Frage[2].

e) Die Variante von MITSCHKE

MITSCHKE übernimmt aus dem Grundmodell der kumulativen Durchschnittsbemessung die folgenden Punkte[3]:

Die Steuerveranlagung soll alljährlich geschehen; Veranlagungszeitraum bleibt - genau wie bei Jahresbemessung - das Kalenderjahr. Den Bemessungszeitraum soll die vom Steuerpflichtigen

---

1) Vgl. die Definitionen bei HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 174 f. und von MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO, S. 131 (mit Fn. 54).

2) Vgl. HACKMANN, Zur Problematik steuertariflicher Rückwirkungen ..., aaO, S. 51. - HACKMANN nimmt allerdings für sich in Anspruch, das Konzept von MITSCHKE bereits als 'Methode N' erwogen und als seinem Verfahren unterlegen beurteilt zu haben; vgl. ders., Progressionsausgleich, aaO, S. 318 f. Hiergegen entschieden MITSCHKE, Bemerkungen, aaO, S. 255.

3) Vgl. die normative Grundlegung und theoretische Formulierung von MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO, passim sowie den Vorschlag zur praktischen Umsetzung im EStG in Textentwurf, aaO, passim. Dazu vorher schon ders.: Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlagen der direkten Besteuerung - Eine meßtechnische Analyse, Diss. Saarbrücken 1974, S. 177-186 und S. 275 ff.

bis zur jeweiligen Veranlagung erreichte Lebenszeit bilden. Von der entsprechenden Lebenssteuerschuld werden - wie im Grundmodell - die tatsächlich einmal geleisteten Steuerzahlungen abgezogen.

Abweichend vom Grundmodell will MITSCHKE das Nominalwertprinzip aufgeben und durch eine In- oder Deflationierung der Einkommen mit dem Preisindex für die Lebenshaltung ersetzen[1]. Desweiteren soll der Zeitstruktur sowohl der bereits entrichteten Steuerbeträge (wie bei VICKREY) als auch der kumulierten Jahreseinkommen durch Verzinsung Rechnung getragen werden[2].

Falls während der Lebenszeit des Steuerpflichtigen keine Tarifänderungen auftreten, ergibt sich nach MITSCHKE die Steuerschuld des Veranlagungsjahres k=m somit zu Preisen dieses Jahres als:

$$T_m^{Mi} = m \times T\left[\frac{p_m}{m} \sum_{k=1}^{m} \frac{(1+i)^{m-k}}{p_k} Y_k\right] \text{ ./. } p_m \times \sum_{k=1}^{m-1} \frac{(1+i)^{m-k}}{p_k} T_k^{Mi} \quad .$$

Dabei bedeutet $p$ : Preisindex für die Lebenshaltung ($p \geq 1$) (Basisjahr: Erstes Jahr der Gültigkeit des Tarifs).

1) Und zwar für alle Steuerpflichtigen mit einem einheitlichen Index; vgl. MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO, S. 129.

2) Wobei darauf zu achten ist, daß die verwendeten Zinssätze inflationsbereinigt sind.

Bei einem Zinssatz von i=0 % undeiner Geldentwertungsrate von p=1 für alle Kalenderjahre k, also in einer Welt ohne Zins- und Inflationseffekte, entspricht das Konzept dem Grundmodell. Abweichungen im Belastungsergebnis erklären sich demgemäß allein aus dem Zusammenspiel von Verzinsung und Indexierung.

Unterstellt man z. B. eine für alle Jahre konstante Inflationsrate von 6 % und einen Zinssatz von 8 % (inflationsbereinigt: 2 %), so liefert MITSCHKEs Verfahren für die bereits mehrfach betrachteten Einkommensprofile folgende Resultate[1]:

| k | $Y_k$ | $T_k^{Mi}$ |
|---|---|---|
| 1 | - 30.000 | - 6.542 |
| 2 | 0 | 1.800 |
| 3 | 30.000 | 4.626 |
| 4 | 60.000 | 9.430 |
| 5 | 90.000 | 22.161 |
| 6 | 120.000 | 47.911 |
| $\sum$ | 270.000 | 79.386 |

| k | $Y_k$ | $T_k^{Mi}$ |
|---|---|---|
| 1 | 120.000 | 52.363 |
| 2 | 90.000 | 36.835 |
| 3 | 60.000 | 21.374 |
| 4 | 30.000 | 6.275 |
| 5 | 0 | - 7.137 |
| 6 | -30.000 | -23.571 |
| $\sum$ | 270.000 | 86.139 |

| k | $Y_k$ | $T_k^{Mi}$ |
|---|---|---|
| 1 | 45.000 | 12.742 |
| 2 | 45.000 | 13.398 |
| 3 | 45.000 | 14.064 |
| 4 | 45.000 | 14.853 |
| 5 | 45.000 | 15.579 |
| 6 | 45.000 | 16.421 |
| $\sum$ | 270.000 | 87.057 |

Für den Fall von Steuersatzänderungen will MITSCHKE Nach- und Rückwirkungen ausschließen. Das soll geschehen, indem bei jedem Tarifwechsel während der steuerlichen Lebenszeit für jeden Steuerpflichtigen ein individueller Mittelwert aller von ihm 'erlebten' Durchschnittssteuersätze errechnet wird. Dieses Mittel soll sich durch Gewichtung der verschiedenen Effektivsteuersätze mit den Anteilen am Gesamteinkommen ergeben, die während der Geltungszeit des jeweiligen Tarifs erreicht worden waren.

---

1) Wobei weiter unterstellt ist, daß das Basisjahr des Preisindex das Jahr k=1 ist - daß m.a.W. der Tarif zum ersten Male in diesem Jahr gilt.

Bei einer Änderung des Tarifs von $t^a$ zu $t^b$ im Jahre $j$ ergibt sich als individueller Mischsteuersatz $t^{inc}$ im Jahr der Veranlagung $k=m$[1]:

$$t_m^{ind} = t^a \left( \frac{1}{m} \sum_{k=1}^{m} \frac{(1+i)^{m-k}}{p_k} \, y_k \right) \times \frac{\sum_{k=1}^{j-1} \frac{(1+i)^{m-k}}{p_k} \, y_k}{\sum_{k=1}^{m} \frac{(1+i)^{m-k}}{p_k} \, y_k}$$

$$+ \; t^b \left( \frac{p_j}{m} \sum_{k=1}^{m} \frac{(1+i)^{m-k}}{p_k} \, y_k \right) \times \frac{\sum_{k=j}^{m} \frac{(1+i)^{m-k}}{p_k} \, y_k}{\sum_{k=1}^{m} \frac{(1+i)^{m-k}}{p_k} \, y_k} \; .$$

Dabei stellt der zweite Faktor in jedem Summanden das Gewicht dar, mit dem einmal $t^a$ und zum zweiten $t^b$ in $t^{inc}$ eingeht.

Hierzu ein Beispiel:
Wird im Falle sechs Jahrelang konstant zu 45.000 fließender Einkommens der seit dem Jahr $x=1$ geltende Tarif[2] im Jahr $j=2$ um 10 % angehoben, so erhält man (bei einer jährlichen Geldentwertung von 6 % und einem inflationsbereinigten Zins von 2 %) für das Veranlagungsjahr $m=6$:

$$t_6^{ind} = t^a(38.891) \times \frac{46.868}{233.348} + t^b(43.713) \times \frac{186.480}{233.348}$$

$$= 0{,}2583 \times 0{,}2009 + 0{,}3058 \times 0{,}7991$$

$$= 0{,}2963.$$

---

1) Der Ausdruck läßt sich aus der von MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO, S. 133, verwendeter Gleichung gewinnen. Der Faktor $1/m$ in der Determinante von $t^a$ und der Faktor $p_j/m$ in der Determinante von $t^b$ trägt dem Umstand Rechnung, daß die Tarife immer auf die Kaufkraft des Einkommens zur Zeit ihrer Einführung abgestellt sind.

2) Wobei sich $t^a$ aus der ESt-Grundtabelle 1981 ergeben soll, indem der hieraus für die Bemessungsgrundlage anzuletzende Wert durch die Bemessungsgrundlage dividiert wird. Für $t^b$ wird der Wert aus der ESt-Grundtabelle 1981 um 10 % erhöht.

Erfolgt die Erhöhung erst in im Jahr j=6, hat der Mischsatz ceteris paribus die Höhe

$$t_6^{ind} = t^a(38.891) \times \frac{201.635}{233.348} + t^b(55.187) \times \frac{31.713}{233.348}$$

$$= 0{,}2583 \times 0{,}8641 + 0{,}3506 \times 0{,}1359$$

$$= 0{,}2708.$$

Als Steuerschuld ergibt sich in den Fällen einer oder mehrerer Tarifänderungen nach dem Verfahren von MITSCHKE:

$$T_m^{Mi} = m \times \left[ t_m^{ind} \times \left[ \frac{p_m}{m} \sum_{k=1}^{m} \frac{(1+i)^{m-k}}{p_k} Y_k \right] \right] ./. \; p_m \times \sum_{k=1}^{m-1} \frac{(1+i)^{m-k}}{p_k} T_k^{Mi} \quad .$$

## 3. Kritik

MITSCHKEs Bemessungsvorschlag dürfte einen Schlußpunkt in der Entwicklung theoretischer Ansätze zur kumulativen Durchschnittsbemessung markieren[1]. Wie alle übrigen Varianten des Grundmodells auch ist das Konzept in der Lage, den Schwankungseffekt der jährlichen Abschnittsbemessung vollständig für das Lebenseinkommen eines jeden Steuerpflichtigen zu eliminieren.

Darüber hinaus trägt MITSCHKEs Variante Kaufkraftänderungen und Zeitpräferenzen Rechnung - wobei die Exaktheit dieser Korrekturen naturgemäß von der Wahl des verwendeten Index und Zinsfußes abhängt. Rechtlich bedenkliche, intertemporale Steuersatzänderungseffekte können auf jeden Fall vermieden werden.

Trotz aller dieser Vorzüge erscheint eine Änderung des ESt-Rechts im Sinne des von MITSCHKE ausgearbeiteten Textentwurfs kaum wahrscheinlich[2].

---

1) Einzelne weitere Varianten - wie die von Antal DEUTSCH: On the Taxation of Life Income, Public Finance Quarterly vol. 3 (1975), S. 299-319, der den Durchschnittssteuersatz nicht nur durch das bereits erzielte Einkommen, sondern auch noch durch das zu erwartende Restlebenseinkommen bestimmen möchte - sind wohl zu offensichtlich nicht realisierbar, als daß sie Resonanz gefunden hätten.

2) So z. B. auch ANDEL, Einkommensteuer, aaO, S. 392 f.

Die Gründe für diese skeptische Einschätzung sind in zwei Bereichen zu suchen und treffen mehr oder weniger auf alle Formen von 'cumulative averaging' zu:

Es handelt sich zum einen um Praktikabilitätsüberlegungen und zum anderen um die Beurteilung der zu erwartenden gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen einer funktionierenden kumulativen Durchschnittsbemessung.

Zu beiden Komplexen können nur recht allgemeine Tendenzaussagen gemacht werden; empirische Erkenntnisse liegen nicht vor. Deshalb darf im folgenden auch eine Differenzierung nach den verschiedenen Varianten der Lebenszeitbemessung unterbleiben.

a) Praktikabilitätsaspekte

In der Zusammenschau provozieren die Varianten der kumulativen Durchschnittsbemessung geradezu den Einwand, sie seien zu kompliziert, als daß sie in die Praxis umgesetzt werden könnten[1].

In der Tat geht die Konstruktion aller Konzepte von bestimmten Vorstellungen über die Verwirklichung des Prinzips der (horizontalen) Steuergerechtigkeit aus[2]; dieses Prinzip steht anerkanntermaßen in latentem Widerspruch zum Grundsatz der Einfachheit der Besteuerung[3]. Es fehlt allerdings nicht an Versuchen, die Praktikabilität von 'cumulative averaging' aus der Sicht der Finanzverwaltung nachzuweisen[4].

So wird geltend gemacht, eine kumulative Durchschnittsbesteuerung verringere die Kosten der Beschaffung und Kontrolle von besteuerungserheblichen Daten gegenüber der jährlichen Abschnittsbemessung in großem Maße: Die Aufhebung des Fluktuationseffekts beseitige schließlich nicht nur alle Anreize

---

1) Das geben auch VICKREY, Cumulative Averaging after Thirty Years, aaO, S. 118 und HACKMANN, Interperiodische Durchschnittsbesteuerung, aaO, S. 28 (jeweils m.w.N.) zu.

2) Zutreffend aber die Beobachtung von WIEGNER, aaO, S. 90, wonach "Averaging scholarship ... has been directed primarily toward designing averaging systems" (Hervorh. v. Verf.) - und nicht darauf, die Systeme zu rechtfertigen.

3) Vgl. BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Bogen 3; NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, aaO, S. 357 ff.; ferner BFH Urt. v. 12. 6. 1974, BFHE 112, 520/525 (das Bewertungsrecht betr.).

4) Vgl. nur HOLT, aaO, S. 358 ff.; MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO, S. 134. Am ausführlichsten jedoch HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 202-267.

zu 'income shifting' bei den Steuerpflichtigen, sondern sie mache auf Seiten der Finanzverwaltung weitgehend auch die Notwendigkeit zur Überprüfung vorschriftsmäßiger Einkunftsperiodisierungen überflüssig[1].

Außerdem könnten etliche est-rechtliche Ausnahmebestimmungen entfallen, die bislang der Milderung der Härten des Abschnittsprinzips dienen sollten und deren Beachtung für Fiskus wie Steuerpflichtige gleichermaßen aufwendig sei. Für VICKREY wäre die Einführung des 'cumulative averaging' deshalb sogar als

"a master stroke of simplification"[2]

zu werten.

Hinsichtlich der Kosten für Informationsspeicherung wird zugegeben, daß sie zwar etwas höher ausfallen dürften als bei einfacher Jahresbemessung - aber jedenfalls erheblich geringer als bei den Verfahren der gleitenden oder Blockdurchschnittsbemessung, wie sie jahrzehntelang angewandt worden seien[3].

---

1) Diese Überprüfungen bilden in der Bundesrepublik Deutschland einen ganz wesentlich Bestandteil der kostenintensiven Außenprüfungen durch die Finanzämter; vgl. MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO,S. 123 f. (mit empirischen Nachweisen).

2) VICKREY, Tax Simplification ..., aaO, S. 740.

3) Vgl. ders., Cumulative Averaging after Thirty Years, aaO, S. 118. - Für eine gleitende Durchschnittsrechnung müßte z.B. stets das Einkommen jedes einzelnen Jahres des Bemessungszeitraums bekannt sein, während es beim 'cumulative averaging' genügen würde, das aktuelle und das bis zum Vorjahr kumulierte Einkommen zu kennen. Vgl. auch HOLT, aaO, S. 353.

Weiter bestreiten auch die Verfechter des 'averaging' nicht, daß sich die Verarbeitung der besteuerungserheblichen Daten beträchtlich verwickelter gestalten würde als beim gegenwärtig praktizierten Bemessungsmodus. Sie schätzen jedoch die damit verbundene Kostensteigerung für die Finanzverwaltung angesichts der raschen Entwicklung moderner Technologien geringer ein als die Ersparnisse, die dank verminderten Kontrollaufwands und dank Wegfalls zahlreicher Ausnahmebestimmungen eintreten sollen[1].

Weitere Einzelfragen der Lebenseinkommensbesteuerung, zu denen im Schrifttum insbesondere die Schwierigkeiten zählen, die durch eine Zusammenveranlagung von Ehegatten ausgelöst würden[2], sind zumindest theoretisch überwindbar[3]. Sie lassen sich konkret nur durch Wertungen des Steuergesetzgebers 'lösen'.

Aus dem Blickwinkel der Finanzverwaltung gibt es nach dem bis hierher Gesagten also durchaus Praktikabilitätserwägungen, die für eine Verwirklichung der kumulativen Durchschnittsbemessung sprechen - immer unter dem Vorbehalt des spekulativen Moments, das dem Vergleich mit der jährlichen Abschnittsbemessung grundsätzlich anhaftet.

---

1) So die zusammenfassenden Urteile von HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 209 f. und MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO, S.134.

2) Dazu zählt etwa die Frage, wie Heirat, Scheidung oder Ableben eines Ehepartners sich auf den Bemessungszeitraum des anderen Gatten auswirken sollen. Vgl. dazu VICKREY, Averaging of Income for Income-Tax Purposes, aaO, S. 391 f.; ders., Agenda for Progressive Taxation, aaO, S. 285 ff.

3) Vgl. zur Zusammenveranlagung MITSCHKE, Textentwurf, aaO, S. 255. Dazu kritisch HACKMANN, Progressionsausgleich, aaO, S. 324.

Vom Standpunkt des Steuerbürgers aus gesehen spricht der Grundsatz der Verfahrenstransparenz im Unterschied dazu zweifellos gegen einen Abgang von der einfachen Jahresbemessung[1]. Es ist der Mehrzahl der Steuerpflichtigen schlechterdings nicht zuzumuten, die arithmetische Berechnungsweise etwa des Vorschlags von MITSCHKE 'einzusehen' und damit auch ihr Resultat zu 'verstehen'.

Der Hinweis darauf, daß schon die Ableitung der Steuertabellen aus dem bislang geltenden Formeltarif kaum nachzuvollziehen und deshalb für den Bürger offensichtlich "uninteressant" sei[2], vermag nicht zu überzeugen. An dieser Stelle tritt der Gegensatz von Einfachheit und Gerechtigkeit in der Besteuerung unüberbrückbar zu Tage. Der politischen Durchsetzbarkeit einer ESt-Reform in Richtung 'cumulative averaging' dürfte damit ein schwerwiegender Hemmschuh angelegt sein[3].

b) Gesamtwirtschaftliche Wirkungen

(1) Konjunkturelle Wirkungen

Im Blick auf eine Einführung der Lebenseinkommensbesteuerung werden neben Praktikabilitätsfragen insbesondere stabilitäts-

---

1) Das gibt sogar VICKREY, Cumulative Averaging after Thirty Years, aaO, S. 121, zu.

2) So MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO, S. 134.

3) Ähnlich skeptisch Carl S. SHOUP: Tax Reform, in Haller u.a. (Hrsg.), Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, aaO, S. 245-252, hier: S. 252.

politische Konsequenzen einer derartigen Steuerreform kontrovers diskutiert[1]. Der Haupteinwand gegen einen Abgang von der jährlichen Abschnittsbemessung besteht in der These, eine solche Maßnahme bewirke die Verstetigung des ESt-Aufkommens und damit eine Verringerung der passiven Reagibilität dieser wichtigen Steuer. Die Reduktion der built-in flexibility habe aber destabilisierende Folgen[2].

Wie die Entwicklung der europäischen Steuergeschichte gezeigt hat, bildete tatsächlich das Streben nach Einnahmeverstetigung ein wesentliches Motiv zur Einführung der gleitenden Mehrjahresdurchschnittsbemessung im England und Preußen des 19. Jahrhunderts - also zu einer Zeit, da außerfiskalische Zwecke der Besteuerung noch keine Bedeutung besaßen und insbesondere das Konzept der stabilizing budget policy noch unbekannt war, in dem die built-in flexibility eine herausragende Rolle spielt. Empirische Untersuchungen belegen, daß die erhoffte Nivellierung auch wirklich eintrat[3].

Selbst wenn man deshalb der These von einer Abschwächung der built-in flexibility durch 'cumulative averaging' folgen wollte, steht die konjunkturpolitische Beurteilung dieses Effekts doch nicht von vornherein fest.

---

1) Daß den Beziehungen zwischen dem Zeitfaktor und dem Einkommen wesentliche Bedeutung für die Konjunkturtheorie zukommt, hat als erster v. ZWIEDINECK-SÜDENHORST, aaO, S. 361-386, mit seinem 'Gesetz der zeitlichen Einkommensfolge' herausgearbeitet.

2) Vgl. m.w.N. WIEGNER, aaO, S. 17 f. - Derselbe Einwand kann selbstverständlich auch gegen die Ablösung des progressiven durch einen proportionalen ESt-Satz erhoben werden; vgl. HALLER, Probleme der progressiven Besteuerung, aaO, S. 32.

3) Vgl. DEUTSCHER REICHSTAG, Denkschrift, aaO, Anlage 4, S. 159-162 (Vergleichende Darstellung für die Städte Aachen, Breslau und Tilsit).

Schließlich verliert das Konzept der stabilizing budget policy zunehmend an aktueller Bedeutung für die praktische Stabilitätspolitik[1]. Seine mangelnde Effizienz wird nicht nur mit ungenügender quantitativer Wirksamkeit begründet, sondern ebenso mit zeitlichen Verschiebungen, die im Extremfall bis zur Destabilisierung führen können[2].

Angesichts dieser Gefahr wäre eine Verstetigung des ESt-Aufkommens sogar als konjunkturpolitisch wünschenswert zu beurteilen.

Im übrigen läßt sich auch die These von der Flexibilitätsminderung durch Lebenseinkommensbesteuerung als solche in Zweifel ziehen. VICKREY und HACKMANN gelangen - offensichtlich unabhängig voneinander - zu dem Schluß, daß diese Annahme nur in Phasen der Hochkonjunktur zutreffe, während in Rezessionszeiten genau das Umgekehrte eintrete, nämlich eine Steigerung der passiven Reagibilität der ESt durch 'cumulative averaging'[3]. Beide kommen aber unter einschränkenden Prämissen, etwa einer langfristig stationären Gesamteinkommensentwicklung

---

1) Vgl. PAHLKE, Stabilizing budget policy, aaO, S. 39; skeptisch auch schon weit vorher ders.: Beziehungen zwischen der konjunkturpolitischen Zielsetzung und anderen Aufgaben der Finanzpolitik sowie den politischen Gegebenheiten, in Gerhard ZEITEL/Jürgen PAHLKE (Hrsg.): Konjunkturelle Stabilität als wirtschaftspolitische Aufgabe, Tübingen 1962, S. 51-64, insbes. S. 60.

2) Vgl. ders., Stabilizing budget policy, aaO, S. 40; ferner HACKMANN, Interperiodische Durchschnittsbesteuerung, aaO, S. 36. Ein sogenannter 'Aufkommens-lag' der ESt ist im übrigen bei 'cumulative averaging' ebenso denkbar wie bei der Jahresbemessung. Vgl. dazu Abschn. IV. B) 2.c) (2) dieser Arbeit.

3) Vgl. VICKREY, The Effect of Averaging on the Cyclical Sensitivity..., aaO, S. 276; HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 332. HACKMANN berücksichtigt auch den Beitrag von SLITOR, aaO, nicht, der VICKREY beipflichtet.

zu ihrem Ergebnis[1]. Deshalb kann das verallgemeinernde Fazit von VICKREY nicht ohne weiteres nachvollzogen werden:

> "Thus, far from being a detriment to the stabilizing effects of the tax structure, cumulative averaging enhances this property of the income tax." 2

Immerhin verlieren die stabilitätspolitischen Bedenken gegen die fortschreitende Durchschnittsbemessung bei näherem Hinsehen erheblich an Gewicht.

Unabhängig von konjunkturpolitischen Aspekten steht der Umstand, daß eine Hinwendung zur Lebenseinkommensbesteuerung bei unveränderten Steuersätzen erhebliche Aufkommensrückgänge nach sich zieht[3]. Realistischerweise würde eine Steuerreform deshalb auch eine Tarifanhebung umfassen müssen, die die staatlichen Einnahmen aus der ESt zumindest annähernd auf der Höhe hält, die bei Jahresbemessung zu erwarten gewesen wäre[4]. Ceteris paribus bedeutet das eine Umverteilung der volkswirtschaftlichen Gesamt-ESt-Last zwischen den Steuerpflichtigen. Damit sind die distributiven Konsequenzen des 'cumulative averaging' angesprochen.

---

1) VICKREY, The Effect of Averaging on the Cyclical Sensitivity ..., aaO, S. 276, geht sogar von "symmetrical variations of income about the average" aus.

2) Ebenda, S. 277.

3) Für die einzelnen Varianten war jeweils gezeigt worden, daß sie in aller Regel im Falle schwankender Einkommen zu niedrigeren Steueransprüchen führen als jährliche Abschnittsbemessung zu denselben Sätzen. Nur so kann die normative Grundposition verwirklicht werden.

4) Vgl. SCHMIDLIN, aaO, S. 211.

(2) Distributive Wirkungen

Ein weiterer Einwand aus gesamtwirtschaftlicher Sicht gegen die fortschreitende Durchschnittsbemessung besteht in der These, sie führe zu einer unerwünschten Umverteilung des persönlich verfügbaren Einkommens zugunsten der Bezieher gehobener (Brutto-) Einkommen[1].

Hierbei wird unterstellt, daß vor allem solche Einkommen schwanken, die auf längere Sicht signifikant über dem durchschnittlichen Pro-Kopf-Einkommen liegen - eine Annahme, die mehrfach empirisch belegt worden ist[2]. 'Cumulative averaging' entlastet bei gleichbleibenden Steuersätzen gerade diese - typischerweise selbständig tätigen - Bevölkerungskreise, während die Bezieher von stetigen, durchweg niedrigeren Einkommen, d.h. in erster Linie nichtselbständig Tätige, kaum in den Genuß der Steuerreform gelangen. Letztere werden damit relativ stärker belastet als vor der Rechtsänderung.

Erfolgt gar eine Tarifanhebung zur Aufrechterhaltung des bisherigen ESt-Aufkommens, so scheint es nur plausibel, daß zu der relativen Mehrbelastung der letztgenannten Gruppe auch noch eine absolute Schlechterstellung hinzutritt.

---

1) Vgl. WIEGNER, aaO, S. 17 (m.w.N.).

2) Vgl. ebenda, S. 118 ff.; ferner DAVID/GROVES/MILLER/WIEGNER, aaO, passim. Eine knappe Übersicht gibt STEGER, Lifetime Income Averaging, aaO, S. 428 (dort Fn. 5). Aus jüngerer Zeit hierzu STEUERLE/McHUGH/SUNLEY, aaO, passim.

Die Verteilungswirkungen einer Lebenseinkommensbesteuerung an sich sind demnach kaum zu bestreiten. Fraglich bleibt ihre Bewertung. Alle Konzepte einer kumulativen Durchschnittsbemessung beruhen auf bestimmten normativen Vorstellungen über horizontale Steuergerechtigkeit. Der Kritik an den distributiven Folgen liegen aber gewisse Ansichten zur vertikalen Gerechtigkeit, also über den anzustrebenden Grad der Ungleichbehandlung von Ungleichen, zugrunde.

WIEGNER macht deutlich, daß eine Rangfolge zwischen den Werturteilen auf der einen und der anderen Ebene nicht rational zu begründen ist, wenn er erklärt:

> "Measurement and evaluation of the income distribution cannot precede the selection of the appropriate period. To argue that averaging is undesirable because it modifies the distribution is to presume the very issue under consideration, the appropriate period."[1]

HACKMANN verweist darauf, daß unerwünschten Verteilungseffekten über eine Modifikation der Progressionsstruktur des Tarifes Rechnung getragen werden könnte[2]. Er gibt aber selbst zu bedenken, daß eine Überwälzung solcher Anhebungen des Steuersatzes in den höheren Einkommensbereichen auf untere Einkommensschichten nicht auszuschließen ist und daß negative Folgen für das Arbeitsangebot entstehen könnten[3].

---

1) WIEGNER, aaO, S. 17.

2) Vgl. HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 295 f. (mit Fn. 46).

3) Vgl. ebenda, Fn. 4 auf S. 304 sowie S. 308 f.

Zusammenfassend betrachtet, dürfte die politische Durchsetzbarkeit der fortschreitenden Durchschnittsbemessung erheblich durch die absehbaren Distributionswirkungen in Frage gestellt sein.

(3) Allokative Wirkungen

Gewissermaßen als Kehrseite der eben skizzierten Verteilungswirkungen können die allokativen Effekte gelten, die - allerdings nur recht unscharf formuliert - mit einem Abgang von der Jahresbesteuerung verbunden werden[1].

Es liegt auf der Hand, daß die Begünstigung bestimmter Erwerbstätigkeiten durch 'cumulative averaging' die Attraktivität solcher Berufe für bislang Außenstehende erhöht[2].

Darüber hinaus können diejenigen, die bereits in den entsprechenden Wirtschaftszweigen (nämlich denen mit schwankendem, aber hohem Einkommen) tätig sind, mit einem beachtlich verbesserten Risikoausgleich gegenüber der Jahresbemessung rechnen: Die Aufhebung des Kongruenzeffekts macht eine steuerliche Kompensation in einem Jahr eintretender Verluste mit Gewinnen aus Vor- oder Folgejahren wahrscheinlicher, als dies bei den zeitlich und sachlich eng begrenzten Verlustvor- und -rücktragsregelungen

---

1) Ausdrücklich befaßt sich bloß HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 298-327, mit diesem Problemkreis. Allokative Effekte sind aber auch immer dann mit im Spiel, wenn Anreize, Möglichkeiten und Folgen der zeitlichen Einkommensverschiebung unter dem geltenden ESt-Recht diskutiert werden.

2) Hier sei nur an den Ausbildungsprogressionseffekt erinnert, dessen Elimination einen Freien Beruf noch lohnender erscheinen ließe, als es gemeinhin schon jetzt der Fall sein dürfte.

des geltenden ESt-Rechts der Fall ist. Die Aufhebung des Progressionseffekts erlaubt zudem eine Kalkulation, bei der geringere Ungewißheit über die zu erwartende Steuerlast herrscht, weil die Effektivsteuersätze weniger stark schwanken als bei Jahresbemessung.

Risikobehaftete Aktivitäten gewinnen demnach durch 'cumulative averaging' an Attraktivität. Während die Beurteilung dieses Ergebnisses unter allokativen Gesichtspunkten nicht ganz eindeutig ist[1], sprechen Wettbewerbswirkungen durchweg für die Ersetzung der Jahres- durch die Lebenszeitbemessung. Denn die verbesserte Risikokompensation und der damit einhergehende Liquiditätsvorteil mindern nicht nur die Konkursgefahr für est-lich erfaßte Betriebe mit temporären Verlusten. Sie verringern auch den Anreiz zu Sanierungsfusionen und besitzen insofern eine konzentrationshemmende Tendenz.

In dieselbe Richtung wirkt der Umstand, daß Inhaber von kleinen und mittleren Betrieben, die dem Progressionseffekt der Jahresbesteuerung üblicherweise besonders stark ausgesetzt sind, eine relative Besserstellung gegenüber Kapitalgesellschaften erfahren, die dem Proportionalsteuersatz der KSt unterliegen.

---

1) Vgl. aber HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 313-320, der in diesem Fazit eine allokativen Vorteil sieht, die Gefahr einer Fehlallokation von Ressourcen durch zu riskante Dispositionen also nicht für bedeutsam hält.

c) Zwischenergebnis

- Die Finanzwissenschaft hat Alternativen zur jährlichen Abschnittsbemessung entwickelt, die alle Kritikpunkte aufgrund horizontaler Gerechtigkeitsvorstellungen berücksichtigen.

- Diejenigen Durchschnittsbesteuerungsverfahren, mit denen bislang praktische Erfahrungen gesammelt wurden - nämlich Block- und gleitende Durchschnittsbemessung -, genügen den normativen Ansprüchen nicht.

- Allein Konzepte der kumulativen Durchschnittsbemessung erfüllen sämtliche Voraussetzungen horizontaler Gerechtigkeit.

- Die verschiedenen Varianten lassen sich im Kern auf ein Grundmodell reduzieren, das nach zusätzlich aufgestellten finanz- und rechtspolitischen Forderungen modifiziert wird. Hauptinstrument der Belastungskorrektur ist die zeitliche Abgrenzung der Steuerbemessungsgrundlage - dem Tatbestandselement 'Steuersatz' kommt nur eine zweitrangige Bedeutung zu.

- Überlegungen zur Verwaltungspraktikabilität und zu möglichen stabilitätspolitischen Konsequenzen der Einführung einer Variante des 'cumulative averaging' geben keine grundsätzlichen Hindernisse für eine Steuerreform zu erkennen. Allokationswirkungen sprechen sogar eher dafür.

- Eine ESt-Reform in Richtung Lebenseinkommensbesteuerung muß vor allem wegen mangelnder Transparenz für den Steuerbürger und wegen einer denkbaren Verletzung normativer Vorstellungen über die vertikale Verteilung des verfügbaren Einkommens als wenig wahrscheinlich gelten.

Mit der Erörterung der finanzwissenschaftlichen Alternativen zur jährlichen Abschnittsbemessung schließt die Untersuchung des Zeitfaktors im Rahmen des Entstehungstatbestandes der ESt.

Eine umfassende Darstellung hat sich darüber hinaus noch auf die Ebene der Festsetzung oder Veranlagung der ESt sowie auf die Ebene der Steuererhebung zu erstrecken.

Dabei bleibt es ohne Belang, ob von jährlicher Abschnittsbemessung oder von einer anderen zeitlichen Umgrenzung der ESt-Bemessungsgrundlage ausgegangen wird. Der folgenden Betrachtung liegt der Rechtszustand des EStG 1979 zugrunde, wenn nicht ausdrücklich etwas anderes gesagt ist.

# IV. TEIL: DER ZEITFAKTOR IM BESTEUERUNGSVERFAHREN

Eine Untersuchung des Zeitfaktors in der Einkommensbesteuerung wäre unvollständig, wenn sie sich nicht auch auf das Besteuerungsverfahren erstreckte. Deshalb werden anschließend sowohl die Ebene der Veranlagung als auch der Bereich der Erhebung der ESt auf ihre zeitliche Dimension hin überprüft[1].

## A) Das Abschnittsprinzip der Steuerfestsetzung

### 1. Die Einkommensteuer als Veranlagungssteuer

Betrachtet man die ESt in ihrer Eigenschaft als Veranlagungssteuer, so hebt man damit auf die formelle oder technische Seite der Einkommensbesteuerung ab[2]. Es geht um das Verfahren, in dem der nach Maßgabe des materiellen ESt-(Schuld-)Rechts begründete Steueranspruch gegenüber dem einzelnen Steuerpflichtigen geltend gemacht wird[3].

---

1) Vgl. dazu, daß das Besteuerungsverfahren in Veranlagung und Erhebung zerfällt Paul WOLLNY/Peter HELLWIG: Veranlagung, HwStR 2. Aufl. München/Bonn 1981, S. 1489-1493, hier: S. 1490.

2) Vgl. H. VOGEL, aaO, S. 292 f.; HERRMANN/HEUER, Anm. 5 zu § 25; sowie I. BLUMENSTEIN, Steuerperiode ..., aaO, S. 371 f.

3) Vgl. BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Tz. 1 ff. und Bogen 6; ferner E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, aaO, S. 273.

Das bereits skizzierte Quellenabzugsverfahren bleibt dabei als Besonderheit vorerst außer Betracht.

Die Begriffe 'Veranlagung' und 'Veranlagungsverfahren' werden oft mehrdeutig verwendet[1]. Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung ist damit nur der Vorgang gemeint, durch den ein Finanzamt das Bestehen eines ESt-Anspruchs gegenüber einem Steuerpflichtigen mittels Bescheides feststellt. Dieser Vorgang kann synonym als 'Steuerfestsetzung(sverfahren)' bezeichnet werden[2].

Die Veranlagung bildet nicht die einzige Möglichkeit der Geltendmachung eines Steueranspruchs. Indem man die ESt als 'Veranlagungssteuer' qualifiziert, grenzt man sie gleichzeitig von den 'Fälligkeitssteuern' ab. Bei letzteren wird der Steueranspruch auch ohne Amtshandlung des Fiskus zahlbar[3].

## 2. Der Veranlagungszeitraum

### a) Zum Begriff

Als Veranlagungszeitraum wird in dieser Arbeit mit STRUTZ derjenige Abschnitt verstanden,

---

1) Vgl. WOLLNY/HELLWIG, aaO, S. 1490, wonach insbesondere das Steuerfestsetzungs- und das Ermittlungsverfahren unter dem Oberbegriff 'Veranlagungsverfahren' zusammengefaßt werden.

2) So die AO im Dritten Abschnitt (§§ 155 ff.).

3) Vgl. z.B. BFH Urt. v. 21. 7.1955, BFHE 61, 264/267 (betr. Säumniszuschläge bei 'fällig' gewordenen Steuern). BÖHLER/STRICKRODT, aaO, S. 84 f., unterscheiden zwischen 'Festsetzungssteuern' und 'selbsttätig zu entrichtenden Steuern', wobei die erste Gruppe neben den Veranlagungssteuern noch solche mit 'formloser Berechnung und Mitteilung' enthalten soll. Vgl. auch MERK, aaO, S. 62. - E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, aaO, S. 187, trennt im gleichen Sinne wie der Text zwischen 'Veranlagungssteuern' und 'festen Steuern'.

> "für den die Steuer erhoben wird, d.h. für den die erhobene Steuer die Erfüllung der Steuerpflicht bedeutet ..." 1

STRUTZ betont vor allem den Unterschied zu dem

> "Zeitraum, in dem, während dessen die Steuer erhoben wird." 2

Während die letztgenannte Spanne der wirklichen Beitreibung des Steueranspruchs seit jeher im ESt-Recht unerwähnt bleibt, gibt es für die erstgenannte seit dem Jahre 1939 die gesetzliche Bezeichnung 'Veranlagungszeitraum'[3].

Das PrEStG 1891 sprach hingegen von 'Steuerjahr'[4]; das EStG 1920 besaß keinen eigenen Begriff[5]. Mit dem EStG 1925 wurde der 'Steuerabschnitt' eingeführt[6], der im EStG 1934 wieder verschwand[7].

---

1) STRUTZ, Komm. EStG 1925, aaO, Anm. 6 zu § 10 (S. 598 - Hervorh. i. Orig.). Im gleichen Sinne u.a. AUFERMANN, aaO, S. 26; I. BLUMENSTEIN, Steuerperiode ..., aaO, S. 370; SCHMIDLIN, aaO, S. 11 sowie STUHRMANN, aaO, S. 5.

2) STRUTZ, Komm. EStG 1925, aaO, Anm. 6 zu § 10 (S. 598 - Hervorh. i. Orig.); ähnlich HENSEL, aaO, S. 92.

3) Gem. § 25 EStG 1934 i.d.F. des EStÄndG v. 17. 2.1939, RGBl. 1939 I S. 283.

4) In § 56 PrEStG 1891.

5) § 29 Abs. 1 EStG 1920 sagte in seiner ursprünglichen Fassung nur: "Die Veranlagung erfolgt jeweils für ein Rechnungsjahr ...". So wurde aber nie verfahren. Anstelle dessen trat nämlich bereits mit EStÄndG v. 20.12.1921, RGBl. 1921, S. 1580, die Fassung: "Die Veranlagung erfolgt für ein Kalenderjahr...".

6) Gem. § 7 Abs. 1 EStG 1925.

7) § 25 Abs. 1 EStG 1934 sagte wieder nur: "Die Einkommensteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahrs ... veranlagt", gab dem Abschnitt aber keinen Namen.

Der Veranlagungszeitraum, der auch noch als 'Steuerfestsetzungszeitraum' gekennzeichnet werden könnte, muß theoretisch weder dem Ermittlungszeitraum noch dem Bemessungszeitraum entsprechen, wenngleich der grundlegende Unterschied in der Funktion dieser Perioden kaum mehr empfunden wird[1] und obwohl die Notwendigkeit zum Zeitraum-Bezug der Veranlagung aus demselben Grunde besteht wie der Zeitraum-Bezug der Sachverhaltsermittlung und der Steuerbemessung - nämlich wegen des Stromgrößencharakters des Einkommens[2].

Weil der Veranlagungszeitraum erstens nicht zwangsläufig mit dem Ermittlungszeitraum - als der Spanne, für die der est-rechtlich erhebliche Sachverhalt jeweils gewürdigt wird - zusammenfallen muß, taucht, wie bereits MIRBT erkennt,

> "die prinzipiell verschieden beantwortete Frage auf, in welchem Verhältnis das in einem Steuerabschnitt wirklich bezogene Einkommen zu dem Zeitabschnitt stehen soll, für welchen die aus dem genannten Zeitabschnitt sich ergebende Steuerschuld bestimmt sein soll." 3

Auf jeden Fall, so meint der BFH,

> "ist es auch mit dem Prinzip der Abschnittbesteuerung zu vereinbaren, daß ein Tatbestand über

---

1) Vgl. SACHSE, aaO, S. 52.

2) Vgl. ANDEL, Einkommensteuer, aaO, S. 368; E. LITTMANN, Grenzen der Abschnittsbesteuerung bei der Einkommensteuer, aaO, S. 11; sowie BFH Urt. v. 9. 3.1961, BFHE 73, 722/726; Urt. v. 21. 4.1971, BFHE 102, 468/472.

3) MIRBT, aaO, S. 184 (Hervorh. v. Verf.).

> mehrere Steuerabschnitte verwirklicht wird. Der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung sagt nichts darüber aus, wann ein Steuertatbestand verwirklicht ist, seine Anwendung setzt vielmehr die Tatbestandsverwirklichung voraus.
> Erst wenn ein Tatbestand erfüllt ist, stellt sich die Frage, welchem Steuerabschnitt er zuzurechnen ist." 1

Eine Veranlagung bildet zwar die Gelegenheit, bei der die Ergebnisse des (oder der) Ermittlungszeitraums (-räume) zu verwerten sind[2]. Die Veranlagung selbst kann sich aber theoretisch auch auf davon abweichende Abschnitte beziehen. Deswegen differenziert der BFH zu Recht:

> "Das Einkommensteuer-Recht unterscheidet zwischen dem Zeitraum, für den alles während seiner Dauer erzielte Einkommen versteuert werden muß (Veranlagungszeitraum), und der Ermittlung des Gewinns, der innerhalb des Veranlagungszeitraums erzielt wurde, aber auch der Aufteilung eines Gewinns, der in einem nicht mit dem Veranlagungszeitraum übereinstimmenden Zeitraum erzielt wurde (Gewinnermittlungszeitraum), auf verschiedene Veranlagungszeiträume." 3

---

1) Urt. v. 26. 1.1977, BFHE 121, 64/69 (Hervorh. v. Verf.). Ähnlich WALDNER, aaO, S. 233. - Ein Beispiel für die Berücksichtigung jahresübergreifender Sachverhalte für einen Veranlagungszeitraum bildet der Verlustrücktrag gem. § 10 d EStG. Dieser faßt - so SCHICK, aaO, S. 31 - für einen begrenzten Bereich "den Verlust-Veranlagungszeitraum und den vorhergehenden Veranlagungszeitraum zu einer Einheit zusammen". Er trägt auch die Verantwortung dafür, daß ein großer Teil der ESt-Veranlagungen nur 'vorläufig' i.S. des § 165 AO erfolgen kann; vgl. SÖFFING, Der neue Verlustrücktrag nach § 10 d EStG, aaO, S. 214.

2) So muß auch der BFH verstanden werden, wenn er sagt: "Bei den Veranlagungssteuern sind infolge des für sie geltenden Abschnittsprinzips die Grundlagen der Besteuerung bei jeder Veranlagung selbständig festzustellen und der Sachverhalt und die Rechtslage neu zu prüfen." - Urt. v. 7. 2.1969, BFHE 95, 41. Vgl. auch Urt. v. 13.1967, BFHE 88, 443/445; Urt. v. 28. 4. 1972, BFHE 105, 477/480; Urt. v. 20. 5.1981, BFHE 133, 290/292.

3) Urt. v. 18. 2.1971, BFHE 102, 49/55; ähnlich Urt. v. 17. 5. 1978, BFHE 125, 423/432.

Und treffend meint das Gericht an anderer Stelle noch deutlicher:

> "Als Veranlagungszeitraum könnte - zum Beispiel - auch ein Kalenderjahr oder ein anderer Zeitraum bestimmt sein, der dem Kalenderjahr, in dem das Einkommen bezogen ist, nachfolgt, oder sich mit ihm überschneidet." 1

Daß der Veranlagungszeitraum nicht nur vom Ermittlungszeitraum verschieden sein kann, sondern zweitens auch vom Bemessungszeitraum, für den der Maßstab der ESt gebildet wird, um darauf den Tarif anzuwenden, ist bereits bei der Erörterung der Durchschnittsbemessungsverfahren klar geworden: Alle Konzepte - auch die der Lebenseinkommensbesteuerung - tragen dem Finanzbedarf des Staats dadurch Rechnung, daß sie Veranlagungszeiträume von jeweils einem Kalenderjahr vorsehen[2].

Es liegt an der mangelnden Differenzierung zwischen Veranlagungs- und Bemessungszeitraum, wenn die jährliche Abschnittsbemessung mit dem periodischen Finanzbedarf des Staates verteidigt wird[3]. Jährliche Steuerfestsetzungen sind auch bei Lebenszeitbemessung möglich.

---

1) Urt. v. 18. 7.1972, BFHE 105, 522/524.

2) Bei ihnen ändert sich im übrigen auch an den zwölfmonatigen Ermittlungszeiträumen nichts. Besonders deutlich wird das im Textentwurf von MITSCHKE, aaO, S. 254 f., demzufolge die heute geltenden Regelungen über Ermittlungs- und Veranlagungszeitraum unverändert beibehalten werden sollen.

3) Vgl. z. B. TIPKE, Steuerrecht, aaO, S. 195 - freilich im Widerspruch zu sich selbst (S. 197). Ähnlich EBERT, aaO, S. 1 f.; SCHMIDLIN, aaO, S. 15. Richtig dagegen HACKMANN, Interperiodische Durchschnittsbesteuerung, aaO, S. 7:
"Von einem periodischen Finanzbedarf kann höchstens ... auf periodische Steuererhebungen bei den Steuerpflichtigen geschlossen werden."

Im folgenden soll geklärt werden, in welche Beziehung der deutsche Steuergesetzgeber den Veranlagungszeitraum zu den beiden übrigen ESt-Abschnitten gesetzt hat, ob die gegenwärtige Regelung zweckmäßig ist und welche materiellenKonsequenzen eine abschnittsweise Veranlagung der ESt entfaltet.

b) Zukunftsveranlagung und Vergangenheitsveranlagung

Eine erste Weichenstellung für das Verhältnis zwischen dem Veranlagungszeitraum und den restlichen ESt-Abschnitten erfolgt mit der Grundentscheidung, ob eine Veranlagung sich auf die Zukunft oder auf die Vergangenheit beziehen soll[1]. Diese Frage wird für das deutsche Steuerrecht seit langem nicht mehr gestellt[2]. Sie taucht jedoch im schweizerischen Schrifttum als Kontroverse zwischen 'Pränumerando-' und 'Postnumerandobesteuerung' immer wieder auf, weil einige Kantone eine (einjährige) Veranlagung im nachhinein durchführen, während andere sowie der Bund die (zweijährige) Veranlagung im vorhinein verfolgen[3].

---

1) Vgl. SACHSE, aaO, S. 29.

2) Vgl. GRASS, aaO, S. 136. Die letzte ausführliche Erörterung enthält die Begr. EStG 1920, aaO, S. 36 f. Vgl. auch noch MIRBT, aaO, S. 184.

3) Vgl. ISLER, Ein Beitrag ..., aaO, S. 417 ff.; FAIST/STUDER, aaO, S. 286 ff.; ferner E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, aaO, S. 228 f. sowie die Ergebnisse der Leserumfrage von H. WEIDMANN: Uebergang zur Postnumerando-Besteuerung mit jährlicher Veranlagung - ja oder nein, StR 21. Jg. (1966), S. 389-397.

(1) Zukunftsveranlagung am Beispiel der
Preußischen Einkommensteuer von 1891 bis 1918

aa) Normative Grundlagen

Jede Einkommensbesteuerung steht vor dem Problem, daß die zu treffende Leistungsfähigkeit - wie immer man sie auch definieren mag - stets über einen Zeitraum hinweg zu Tage tritt, so daß die Steuerlast nie 'im selben Moment' festgelegt werden kann, in dem der sie auslösende Faktor sich verwirklicht.

Auf der anderen Seite besteht in der Finanzwissenschaft seit jeher Einigkeit darin, daß idealiter eine vollkommene Synchronisation zwischen den Indikatoren der Leistungsfähigkeit und der Steuerbelastung herrschen sollte[1]. Dieses Postulat hat sich auch das Steuerrecht zu eigen gemacht. So ist es, um STRUTZ zu zitieren,

> "Ziel der Einkommensteuer ..., die ... Steuerkraft möglichst in dem Zeitpunkte zu treffen, in dem sie wirklich vorhanden ist ..." 2

Gefordert wird also die Erfassung est-rechtlicher Leistungsfähigkeit in der Gegenwart - ein Verlangen, das in unauflös-

---

1) Vgl. statt aller HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, S. 136. Für die persönliche Ausgabensteuer D. SCHNEIDER, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, aaO, S. 360.

2) STRUTZ, Die Einkommensteuer, aaO, S. 132. Vgl. auch ders., Homogene Landeseinkommensteuer oder Reichseinkommensteuer?, aaO, Sp. 96; ferner BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, aaO, S. 31; HEINEMANN, aaO, S. 41 und 94 sowie SCHLÖTER, aaO, S. 314.

barem logischen Widerspruch zum Stromgrößencharakter des Einkommens als Steuermaßstab steht.

Bei Erlaß des PrEStG 1891 glaubte man, dem Ideal zeitgerechter ESt-Belastung am ehesten durch eine Veranlagung für die Zukunft gerecht zu werden[1]. So erklärte das Gesetz die 'Quellen' Kapital- und Grundvermögen, Handel und Gewerbe einschließlich Bergbau sowie Gewinn bringende Beschäftigung im voraus für steuerpflichtig[2]. Folgerichtig geschah auch die Veranlagung zu Beginn eines jeden 'Steuerjahres', d.h. am 1. April[3]. Zu zahlen war die Steuer dann in vierteljährlichen Raten während dieses Veranlagungszeitraums[4].

bb) Probleme

Das preußische Verfahren stieß zwangsläufig auf Ermittlungsschwierigkeiten, denn das Wesen der Sachverhaltsermittlung verlangt immer eine ex-post-Betrachtung abgeschlossener Zeiträume, wenn nicht - wie etwa bei der VSt - auf einen Zeitpunkt abgestellt werden soll[5].

---

1) So auch die meisten anderen deutschen Landes-EStG'e und das österreichische Personalsteuergesetz 1896; vgl. die Übersicht bei R. MEYER, aaO, S. 20-33.

2) Vgl. POPITZ, aaO, S. 415 f.; Begr. EStG 1934, aaO, S. 45 . Aus dem Wortlaut des § 7 PrEStG 1891 läßt sich dieses Prinzip nicht ohne weiteres entnehmen. Es wurde aber schon unter dem PrEStG v. 1. 5.1851 verfolgt; vgl. WINIKER, aaO, S. 62 f.

3) Vgl.FUISTING, Kommentar, aaO, Anm. 1. A.d) zu § 6; ferner Friedrichs, aaO, S. 655.

4) Vgl. zu § 62 PrEStG 1891 BÄRSCH, aaO, S. 7; ferner STRUTZ, Komm. EStG 1925, aaO, Anm. 4 zu § 10 (S. 594).

5) Vgl. BFH Urt. v. 9. 3.1961, BFHE 73, 722/728; Urt. v. 16. 7. 1964, BFHE 80, 446/449.
Bei der VSt ist wegen der Zeitpunktbezogenheit bis heute ohne Ermittlungsprobleme die Zukunftsveranlagung vorgesehen; vgl. § 15 i.V.m. § 20 VStG. Dazu Hans FECHER: Persönliche allgemeine Vermögensteuer, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 453-485, hier: S. 462.

Bei einer Zukunftsveranlagung oder Pränumerandobesteuerung des Einkommens kann infolgedessen der Veranlagungszeitraum grundsätzlich nicht mit dem Ermittlungszeitraum übereinstimmen: Der Veranlagungszeitraum muß dem Ermittlungszeitraum nachfolgen[1].

Im PrEStG äußerte sich dieser Umstand sowohl auf der Stufe des Steuergegenstands als auch auf der Stufe des Steuermaßstabs, des Einkommens.

Zum ersten stellte sich die Frage, wie schon vorab, d.h. vor oder zu Beginn des Veranlagungszeitraums, etwas über die Existenz steuerpflichtiger 'Quellen' für das kommende Steuerjahr ausgesagt werden sollte. Zum zweiten war - selbst bei Lösung dieses Problems - immer noch offen, woher eine exakte und zeitgerechte Bemessungsgrundlage für die jeweilige 'Quelle' kommen sollte.

Das erste Hindernis suchte man durch eine Stichtagsermittlung zum ersten Tag des jeweiligen Steuerjahres zu bewältigen[2]. Sie war theoretisch mehr schlecht als recht durch das Dauerhaftigkeitskriterium der Quellentheorie abgesichert.

Dank dieser Regelung konnte durch eine Manipulation der zeitlichen Ausdehnung einer 'Quelle' Steuerfreiheit erreicht werden: Es genügte hierfür, z. B. ein Gewerbe einige Zeit vor und nach einem Veranlagungstermin zu unterbrechen.

---

1) Vgl. zum schweizerischen Wehrsteuerrecht deutlich ISLER, Diskrepanzen zwischen effektivem und besteuertem Einkommen ..., aaO, S. 538.

2) Vgl. dazu näher oben II. D) 2.b) (1).

Vollends unbefriedigende Ergebnisse brachte die geschilderte Handhabung während des Ersten Weltkriegs, in dessen Verlauf sogenannte 'Kriegsgewinnler' ganz beträchtliche Profite aus meist kurzzeitigen Aktivitäten zogen. Sie blieben dank der Doktrin von der Zukunftsveranlagung in Verbindung mit dem Dauerhaftigkeitskriterium steuerfrei[1].

Die 'lex SCHWECKENDIECK'[2] beendete diesen Zustand für Preußen, indem ausdrücklich auch 'Einkünfte aus einer einmaligen Tätigkeit' der ESt unterworfen wurden[3]. Damit gab man nicht nur das Merkmal der Dauerhaftigkeit (und Periodizität) einer 'Quelle' preis. Naturgemäß konnte für solche Fälle auch die Veranlagung erst nach Schluß des Steuerjahres erfolgen, so daß das Pränumerandoprinzip an dieser Stelle durchbrochen werden mußte[4].

Der Grundsatz der Pränumerandobesteuerung erwies sich nach und nach als gänzlich unhaltbar wegen der Schwierigkeit, schon im vorhinein zu den 'Quellen' eine annähernd korrekte Bemessungsgrundlage angeben zu müssen. Auf dieser Stufe kam man mit einer Stichtagsbetrachtung nicht weiter.

Bei den 'Quellen' mit feststehenden Einnahmen konnte das Problem vom Gesetz noch ignoriert werden: Da die Einnahmen mit denen des letzten Jahres definitionsgemäß identisch - eben feststehend - waren, kam als "Betrag für das Steuerjahr" einfach der Vorjahreswert in Ansatz[5].

Bei den 'Quellen' mit schwankenden Erträgen fand der Vergangenheitsbezug schon im ursprünglichen Wortlaut des PrEStG Ausdruck.

---

1) Vgl. BÄRSCH, aaO, S. 11 (mit Beispielen).

2) Gesetz, betreffend die Ergänzung des Einkommensteuergesetzes v. 30.12.1916, PrGS 1917, S. 1. Dazu SACHSE, aaO, S. 35.

3) Vgl. POPITZ, aaO, S. 412 und 442 sowie STRUTZ, Die Einkommensteuer, aaO, S. 152. Z.B. in Württemberg fand eine solche Änderung nicht statt; vgl. v. PISTORIUS, aaO, S. 96 f.

4) Ausdrücklich gem. § 1 des Gesetzes v. 30.12.1916.

5) Gem. § 10 Abs. 1 PrEStG. Dazu BÄRSCH, aaO, S. 7 ff.

Solche 'Quellen' waren

> "nach dem Durchschnitte der drei der Veranlagung unmittelbar vorangegangenen Jahre" 1

zu bewerten. Da es sich aber als höchst schwierig herausstellte, am Anfang eines Steuerjahres auch nur zu entscheiden, ob eine 'Quelle' als solche mit 'schwankenden' oder als solche mit 'feststehenden' Einnahmen anzusehen war, beschränkte man im Jahr 1906 die Durchschnittsregelung auf Handel, Gewerbe und buchführende Landwirte. Alle anderen 'Quellen' waren

> "nach dem Ergebnisse des dem Steuerjahr unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahrs" [2]

anzusetzen, womit auch der Wortlaut des PrEStG keine Spur einer zeitgerechten Bewertung mehr aufwies.

Während die Ermittlung der 'Quellen' wenigstens noch eine 'zeitpunktuelle' Verbindung zum Veranlagungszeitraum besaß, konnte davon hinsichtlich der Bemessungsgrundlage keine Rede mehr sein[3]. Spätestens seit jener Zeit handelte es sich bei der Preußischen ESt um eine Pränumerandobesteuerung des Steuerobjekts mit Postnumerandobemessung[4].

---

1) § 10 Abs. 1 PrEStG 1891 (Hervorh. v. Verf.).

2) § 10 Abs. 2 PrEStG i.d.F. des PrEStÄndG v. 19. 6.1906, PrGS 1906, S. 241 (Hervorh. v. Verf.).

3) So auch kritisch FUISTING, Kommentar, aaO, Anm. 1. A)d) zu § 6.

4) Die Bezeichnung stammt von HUNZINGER, aaO, S. 116 und ist auf das schweizerische Wehrsteuerrecht gemünzt, das nach wie vor so ausgestaltet ist; vgl. Ernst HÖHN: Steuerrecht - Ein Grundriß des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium, Bern/Stuttgart 1972, S. 173 f.

Ein zusätzliches Problem tauchte schließlich immer dann auf, wenn die 'Quellen' in der Vergangenheit nicht lange genug bestanden hatten, um das Einkommen für ein ganzes Jahr daraus zu berechnen. In solchen Fällen behalf sich das PrEStG mit dem Ansatz

> "nach dem Durchschnitte ihres Bestehens, nötigenfalls nach dem muthmaßlichen Jahresertrage." 1

In den norddeutschen Hansestädten galt hingegen das sogenannte 'hanseatische Prinzip', niemals ein mutmaßliches Einkommen als Bemessungsgrundlage zu verwenden, sondern eher im nachhinein zu veranlagen[2].

cc) Kritik

Das preußische Beispiel zeigt, daß eine Zukunftsveranlagung der ESt letztlich immer auf Schätzmaßstäbe für die Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit angewiesen ist. Nur unter ganz engen Bedingungen ergaben deshalb in Preußen die zu Beginn des Steuerjahres festgesetzten Quartalszahlungen die tatsächlich gewollte Belastung für diesen Zeitraum:

- Die am Anfang des Steuerjahres existierenden 'Quellen' mußten das ganze Jahr über bestehen bleiben.
- Es durften während des Steuerjahres keine neuen Quellen hinzutreten.
- Das Einkommen aus den 'Quellen' während des zukünftigen Steuerjahres mußte mit dem übereinstimmen, das im Vorjahr oder im Durchschnitt der letzten drei Jahre daraus geflossen war.

---

1) § 10 Abs. 2 PrEStG 1891; zur Lage im restlichen Deutschland R. MEYER, aaO, S. 74-78.

2) Vgl. HEINEMANN, aaO, S. 44 und 61; ferner als Beispiel LÜBECKER STEUERBEHÖRDE: Gutachtliche Erklärung vom 15.12.1886 zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, FA 7. Jg. (1890), S. 623-642, insbes. S. 633.

Die genannten Annahmen entsprachen natürlich nur in den seltensten Fällen der Wirklichkeit. Das veranlaßte v. MYRBACH zu der Äußerung:

> "Der Einkommensteuer wird dadurch viel von ihrer Natur genommen, daß die Inkongruenz zwischen Steuergrundlage (erg.: d.h. Bemessungsgrundlage. D. Verf.) und Steuerquelle (erg.: d.h. Steuergegenstand. D. Verf.) weit über das unvermeidliche Maß gesteigert wird." 1

Insgesamt erwies sich der Versuch einer synchronen Belastung der Leistungsfähigkeit durch die Erfassung von 'Quellen' am Anfang eines Zeitraums , wo doch der Maßstab aus der Vergangenheit bezogen werden mußte, als - wie R. MEYER feststellt -

> "nicht nur nicht logisch nothwendig, sondern im Gegentheile widerspruchsvoll und irreführend."[2]

Er wurde deshalb mit Aufnahme der Einkommensbesteuerung auf Reichsebene fallen gelassen[3].

---

1) v. MYRBACH, Die Reform der directen Steuern in Österreich, aaO, S. 107. Vgl. ähnlich kritisch Adolph WAGNER: Die Reform der directen Staatsbesteuerung in Preussen im Jahre 1891, FA 8. Jg. (1891), S. 551-810, hier: S. 714; STRUTZ, Das Schicksal der Einkommensteuer, aaO, Sp. 366.

2) R. MEYER, aaO, S. 32. Ähnlich FUISTING, Steuerlehre, aaO, S. 119.

3) Vgl. Begr. EStG 1920, aaO, Allgemeiner Teil E, S. 37 f. (unter Hinweise auf das 'hanseatische Prinzip'); ferner MIRBT, aaO, S. 184.

Bei der insoweit mit der ESt verwandten GewSt ging man diesen Schritt erst im Jahre 1943[1].

(2) Vergangenheitsveranlagung am Beispiel der Deutschen Einkommensteuer seit 1920

aa) Grundzüge

Gedankliche Alternative zu einer möglichst zeitnahen Erfassung est-licher Leistungsfähigkeit über eine Pränumerandobesteuerung bildet die Festlegung der Steuerlast im nachhinein, d.h. eine Vergangenheitsveranlagung oder Postnumerandobesteuerung.

Die Pränumerandobesteuerung versagte in der Praxis vor allem deshalb, weil für den Veranlagungszeitraum im vorhinein bestenfalls der Steuergegenstand im Sinne des Bestehens von 'Quellen'

---

1) Vgl. zu § 10 i.V.m. § 14 Abs. 2 und § 18 GewStG seit der GewSt-Vereinfachungsverordnung v. 31. 3.1943, RGBl. 1943 I S. 237 (übernommen in das GewSt-Änderungsgesetz v. 27.12. 1951, BGBl. 1951 I S. 996): LENSKI/STEINBERG/STÄUBE, Anm. 1 bis 4 zu § 10.
Heute bildet neben der VSt noch die KfzSt ein Beispiel für eine der Zukunftsveranlagung ähnliche Erscheinung. Die KfzSt kennt zwar als Fälligkeitssteuer - anders als ESt, GewSt und VSt - keinen Veranlagungszeitraum, aber sie ist "im voraus zu entrichten". Der BFH unterstreicht in diesem Zusammenhang, daß "die Natur der Kraftfahrzeugsteuer für die Auffassung (spricht), daß unbeschadet der 'technischen' Vorwegentstehung der Steuerschuld die Steuerpflicht jeweils nur das gegenwärtige Halten des Fahrzeugs betrifft ..." - so Urt. v. 31. 1.1973, BFHE 108, 56/58 (Hervorh. v. Verf.). Deshalb wird überzahlte KfzSt (etwa bei zwischenzeitiger Abmeldung des Fahrzeugs) auch ganz selbstverständlich erstattet.

ermittelbar ist, während die zugehörige Bemessungsgrundlage immer aus der Vergangenheit bezogen werden muß.
Der wesentliche Vorteil der Postnumerandobesteuerung liegt nun darin, daß sie die zeitgleiche Ermittlung von Steuergegenstand und -maßstab erlaubt und daß der beiden gemeinsame Ermittlungszeitraum mit dem Veranlagungszeitraum zur Deckung gebracht werden kann[1]. Diese Identität wird im folgenden zunächst unterstellt.

Die Postnumerandobesteuerung ermöglicht es, ESt für einen Abschnitt festzusetzen, in dem 'Quelle' und daraus fließender, wirtschaftlicher Erfolg auch tatsächlich gegeben sind.

Der Nachteil dieser Konzeption besteht auf den ersten Blick darin, daß die Zeitspanne notwendigerweise schon abgelaufen ist, wegen deren Leistungsfähigkeit eine Person zur ESt herangezogen wird. Robert MEYER kommentiert dies so:

> "Die Veranlagung erfolgt auf Grund einer Leistungsfähigkeit, die gewesen ist, die jetzt, zur Zeit der Verschreibung, nicht mehr besteht. ...
> Entziehe ich ihn (erg.: den Steuerbetrag. D. Verf.) dann der Wirtschaft, so bemisst sich das Opfer nach dem Werte in diesem Zeitpunkte. Die verspätete Steuerforderung und jede Besteuerung nach Vorjahr bewirkt eine solche (sic!) - macht also alle Bemühungen der Steuerpolitik, gleiche Opfer in Anspruch zu nehmen, zunichte." 2

---

1) Vgl. I. BLUMENSTEIN, Steuerperiode ..., aaO, S. 373; HUNZINGER, aaO, S. 115.

2) R. MEYER, aaO, S. 12 f. (Hervorh. i. Orig.).

Wie die Entwicklung der deutschen ESt seit 1920 zeigt, ist es aber möglich, die zeitliche Diskrepanz zwischen dem Auftreten einer irgendwie indizierten Leistungsfähigkeit und der tatsächlichen Steuerbelastung wenigstens teilweise durch erhebungstechnische Maßnahmen abzubauen.

Gemäß dem ersten, für ganz Deutschland geltenden EStG von 1920 wurde der zu zahlende ESt-Betrag nicht mehr - wie noch bei der Preußischen ESt - im vorhinein für je ein Staatshaushaltsjahr festgesetzt, sondern im nachhinein, und zwar für das gerade abgelaufene Kalenderjahr[1]. Am damit verwirklichten Grundsatz der Vergangenheitsveranlagung hat sich seitdem nichts mehr geändert[2].

Die beiden Maßnahmen, die man ergriff, um trotz der Steuerfestsetzung im nachhinein eine möglichst zeitnahe wirtschaftliche Belastung der Leistungsfähigkeit zu erreichen, sollen schon an dieser Stelle erwähnt werden, obwohl sie auf der Ebene der Steuererhebung liegen. Die Postnumerandobesteuerung kann aber erst im Zusammenspiel mit ihnen beurteilt werden.

Zum einen sind seit 1920 alle Arbeitgeber verpflichtet, die ESt für ihre Arbeitnehmer im Rahmen des Quellenabzugsverfahrens bei

---

1) Gem. § 29 Abs. 1 EStG 1920 i.d.F. des EStÄndG v. 20.12.1921, RGBl. 1921, S. 1580/1582: "Die Veranlagung erfolgt für ein Kalenderjahr nach dem steuerbaren Einkommen, das der Steuerpflichtige während der Dauer seiner Steuerpflicht in diesem Kalenderjahr bezogen hat. Die Veranlagung findet nach Ablauf des Kalenderjahrs ... statt."
Dazu E. ZIMMERMANN, Die Bedeutung des Steuerabschnitts ..., aaO, Sp. 456.

2) Vgl. § 25 Abs. 1 EStG 1979. Zur Entwicklung im EStG 1925 und 1934: Begr. EStG 1934, aaO, S. 45 f.

jeder Lohnzahlung als 'Lohnsteuer' einzubehalten[1]. Daß auch die Lohnsteuer - mit Ausnahme der Zeit zwischen 1921/25 und 1931/48 - für ein Jahr erhoben wird, zeigt sich daran, daß bei ihr ebenfalls der Jahresanspruch nach Ablauf eines Kalenderjahrs festgesetzt und gegebenenfalls eine Rückerstattung überzahlter Beträge vorgenommen wird[2]. Der Lohnsteuer-Jahresausgleich geschieht allerdings nicht wie eine förmliche Veranlagung von Amts wegen, sondern nur auf Antrag[3].

Gleichzeitig mit der Einführung des Quellenabzugsverfahrens für Arbeitnehmer wurden für selbständig Erwerbstätige vierteljährliche Vorauszahlungen während des Veranlagungszeitraums und deren Verrechnung mit der erst nach Jahresschluß feststellbaren 'veranlagten ESt' vorgesehen[4].

---

1) Vgl. oben den Abschn. II. D) 2.e) (2).
Der Quellenabzug für Kapitalerträge (die 'Kapitalertragsteuer' i.S. des § 43 Abs. 1 EStG 1979) wurde erst mit den §§ 83 bis 88 des EStG 1925 geschaffen; vgl. Begr. EStG 1925, aaO, S. 36 f. Er hat aber eher den Charakter von Vorauszahlungen auf die veranlagte ESt und wird im folgenden nicht gesondert behandelt.

2) Nicht aber eine Nachforderung!

3) Gem. § 42 Abs. 2 und § 42 b EStG 1979. Zur Verwandtschaft von Lohnsteuer-Jahresausgleich und förmlicher Veranlagung BFH Urt. v. 12. 5.1955, BFHE 61, 39/43.

4) Gem. § 42 EStG 1920 i.d.F. des EStÄndG v. 20.12.1921.
Hierzu STRUTZ, Die Einkommensteuer, aaO, S. 132:
"... diese Vorauszahlungen haben eine innere Berechtigung auch deshalb, weil ... die Steuer ... tunlichst zu der Zeit erhoben werden muß, wo die Quelle fließt." - Ähnlich BECKER, Komm. EStG 1925, aaO, Anm. 3 zu § 7.
Vgl. ferner Begr. EStG 1934, aaO, S. 45: "Der Steuerabzug knüpft, und das ist gerade sein Vorteil, unmittelbar an das laufende Einkommen an."
In jüngerer Zeit zu § 37 EStG 1979 LITTMANN, Anm. 3 zu § 37.
Bei der Einführung der Vorauszahlungen spielten aber weniger diese als vielmehr fiskalische Beweggründe die Hauptrolle.

Die Bemessung der Vorauszahlungen orientiert sich seit 1920 an der Höhe des im letzten Steuerbescheid festgesetzten ESt-Betrages[1].

bb) Kritik

Zwischen der Vorjahresbemessung der Vorauszahlungen auf die veranlagte ESt seit 1920 und der Vorjahresbemessung der ESt selbst, wie sie im PrEStG 1891 enthalten war[2], bestehen zwei grundlegende Unterschiede.

Erstens können Vorauszahlungen nicht nur insoweit angesetzt werden, als bestimmte Erwerbstätigkeiten ('Quellen') auch im Vorjahr schon Einkünfte erbracht haben. Genau das war aber unter dem PrEStG 1891 für die vierteljährlichen Steuerraten der Fall. Für die Festsetzung von Vorauszahlungen genügt es, daß zuvor überhaupt ESt fällig geworden ist.

Zweitens besitzen nur Vorauszahlungen den Charakter von Abschlagsleistungen auf die noch endgültig festzusetzende ESt[3]. Hauptaufgabe der Veranlagung ist es, die Vorauszahlungen mit Hilfe einer einmaligen Erstattung oder Abschlußzahlung an die Jahressteuer anzugleichen. Unter dem PrEStG war für solche Korrekturen kein Raum.

---

1) Vgl. § 37 Abs. 3 EStG 1979 mit § 42 Abs. 3 EStG 1920. Allerdings kann - so § 37 Abs. 3 Satz 3 EStG 1979 - "das Finanzamt ... bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden Kalenderjahrs die Vorauszahlungen an die Einkommensteuer anpassen, die sich für den Veranlagungszeitraum voraussichtlich ergeben wird." Damit wird die Genauigkeit der Vorauszahlungen auf den ersten Blick erhöht. Diese Ermessensvorschrift ist jedoch nicht ohne rechtliche Probleme; vgl.schon SATTLER: Die Neufestsetzung der Ertragsteuer-Vorauszahlungen, DB 3. Jg. (1952), S. 606; kritisch MONDORF: Zur Anpassung der ESt-Vorauszahlungen für den 'laufenden' Veranlagungszeitraum, DB 3. Jg. (1952), S. 728.

2) Einen Quellenabzug kannte das PrEStG 1891 nicht.

3) Vgl. zutreffend BFH Urt. v. 4. 6.1981, BFHE 133, 267/269: "Vorauszahlungen ... mindern zwar nicht die Steuerschuld, wirken indes als Tilgungen." (Betr. Aussetzung der Vollziehung von Vorauszahlungen).

In der Korrekturmöglichkeit am Ende des Veranlagungszeitraums liegt die entscheidende konzeptionelle Überlegenheit der Postnumerandoveranlagung mit Vorauszahlungen gegenüber der Pränumerandoveranlagung.

Das Ideal vollständiger Synchronisation von Leistungsfähigkeit und Steuerlast läßt sich gleichwohl auch mit diesem Verfahren nicht erreichen: Über das Verhältnis der Steuerzahlungen innerhalb eines Veranlagungszeitraums zu der jeweils gerade vorhandenen Leistungsfähigkeit kann keine Aussage getroffen werden[1]. Das Nominalwertprinzip wirkt sich auch an dieser Stelle belastungsverzerrend aus[2].

Weiterhin ist bei den bisherigen Überlegungen zur Vergangenheitsveranlagung unterstellt worden, daß Veranlagungszeitraum und Ermittlungszeitraum in voller Länge übereinstimmen. Das ist für eine Steuerfestsetzung, die den tatsächlichen Gegebenheiten im Veranlagungszeitraum entsprechen soll, auch erforderlich. Von dieser Identität kann aber im geltenden ESt-Recht nicht in jedem Falle ausgegangen werden, wie die anschließende Erörterung der Länge des Veranlagungszeitraums ergibt.

---

1) Die Höhe der Vorauszahlungen erhält man schließlich einfach mittels Division der letzten festgesetzten Jahressteuerschuld durch vier.

2) So weist STRUTZ, Die Einkommensteuer, aaO, S. 131 ff., auf die Unzulänglichkeit der Vorauszahlungsregelung zu Zeiten galoppierender Inflation hin.

c) Länge der Veranlagungszeitraums

(1) Geschichtliche Entwicklung

Unter der PrESt wurde für das 'Steuerjahr' veranlagt. Steuerjahr war das jeweils gerade anlaufende 'Rechnungsjahr'[1], d.h. das Staatshaushaltsjahr. Es erstreckte sich in Preußen seit 1876 vom 1. April des einen bis zum 31. März des folgenden Kalenderjahres[2].

Das EStG 1920 sah die Veranlagung "für ein Kalenderjahr" vor[3], womit das eben abgelaufene gemeint war[4]. Der Reichshaushaltsplan wurde auch in den zwanziger Jahren noch nach eigenen Etatsjahren erstellt[5].

Keiner dieser Veranlagungszeiträume war auf irgendeine Weise vom Steuerpflichtigen zu beeinflussen. Vergleicht man diese Abschnitte

---

1) Gem. § 56 PrEStG 1891.

2) Vgl. HEINEMANN, aaO, S. 58; BÄRSCH, aaO, S. 3 (dort Fn. 3). Dieselbe Periode galt seit 1876 auch für das Deutsche Reich. Man bezeichnete sie anfangs mit einer Doppelzahl, bspw. 1888/89. Seit 1898 wurde die Budgetperiode nur noch mit dem Kalenderjahr benannt, auf dessen größeren Teil sie entfiel; vgl. Wilhelm GERLOFF: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Deutschlands, HdF Bd. III, 1. Aufl. Tübingen 1929, S. 1-69, hier: S. 16.

3) Gem. § 29 Abs. 1 EStG 1920 i.d.F. des EStÄndG v. 20.12.1921. In der ursprünglichen Fassung ("für ein Rechnungsjahr") wurde die Bestimmung nie angewandt.

4) Vgl. MIRBT, aaO, S. 184.

5) Vgl. nochmals GERLOFF, aaO, S. 16; ferner STRUTZ, Die Einkommensteuer, aaO, S. 38 und 217.

mit den seinerzeit möglichen, individuellen Ermittlungszeiträumen, so ergeben sich vielfältige Abweichungsmöglichkeiten mit der Notwendigkeit zeitlicher Zurechnungsregeln[1].

Diesem Zustand wollte man mit dem EStG 1925 ein Ende bereiten[2]. Unter ihm hatte die Veranlagung "nach Ablauf des Steuerabschnitts" stattzufinden[3]. 'Steuerabschnitt' meinte aber den Ermittlungszeitraum[4], so daß dieser und der Veranlagungszeitraum definitionsgemäß immer identisch waren. Alle die Länge des Ermittlungszeitraums berührenden Ereignisse - z. B. Eintritt oder Wegfall der räumlichen Anwendungsvoraussetzungen, Geburt oder Tod des Steuersubjekts sowie Beginn oder Ende einer Erwerbstätigkeit - wirkten sich unter dem EStG 1925 zugleich auf die Länge des Veranlagungszeitraums aus[5]. Er konnte deswegen auch kürzer als zwölf Monate laufen.

Der Bemessungszeitraum blieb übrigens davon unbeeinflußt - ohne Rücksicht auf die Länge des Veranlagungszeitraums war in allen Fällen der Jahrestarif anzuwenden[6].

---

1) Vgl. oben den Abschn. II. D) 2. und II. E. 2.b) (2).

2) Vgl. Begr. EStG 1925, aaO, S. 42 f.

3) Gem. § 25 Abs. 1 EStG 1925.

4) Vgl. § 10 EStG 1925.

5) Vgl. insbes. § 10 Abs. 4 EStG 1925; dazu BECKER, Steuerabschnitt, aaO, Sp. 792.

6) Vgl. ebenda, Sp. 554 f.

Trotz der Maßgeblichkeit der Länge des Ermittlungszeitraums für den Veranlagungszeitraum standen einer möglichst zeitnahen Veranlagung von Anfang an zwei Hindernisse im Wege.

Das erste, weniger einschneidende beruhte auf dem Umstand, daß die Finanzverwaltung nicht jeden Steuerpflichtigen am Ende seines Wirtschaftsjahres - und damit gleichzeitig seines Veranlagungszeitraums - sofort veranlagen konnte. Deshalb sah das EStG 1925 zwei Termine hierfür vor: Nach dem 31. Dezember wurden all diejenigen veranlagt, deren Steuerabschnitt mit dem Kalenderjahr oder in der zweiten Hälfte des Kalenderjahres endete. Nach dem 30. Juni wurde die ESt für all diejenigen festgesetzt, deren Steuerabschnitt in der ersten Hälfte des Kalenderjahres ablief[1]. Damit trat zumindest eine gewisse zeitliche Verzögerung bei der Berechnung von Abschlußzahlungen oder Erstattungen ein.

Viel schwerwiegender machte sich zweitens bemerkbar, daß ein einzelner Steuerpflichtiger durchaus mehrere Betriebe mit verschiedenen Wirtschaftsjahren führen konnte. Eigentlich hätte er nach dem EStG 1925 dann auch verschiedene Veranlagungszeiträume gehabt. Da die ESt aber nach wie vor auf einem einheitlichen, persönlichen Einkommen als Leistungsfähigkeitsindikator beruhen sollte, bestand nach wie vor die Notwendigkeit, für jeden Steuerpflichtigen einen einheitlichen Veranlagungszeitraum zu benutzen.
Während das unter dem PrEStG 1891 und dem EStG 1920 stets das Kalenderjahr gewesen war, mußte nun von Fall zu Fall eine Wahl getroffen werden.

---

1) Gem. § 25 Abs. 2 und 3 EStG 1925; vgl. dazu BECKER, Komm. EStG 1925, aaO, Anm. 2 zu § 10 sowie Anm. 4 zu § 7.

Das EStG 1925 hielt zu diesem Zweck komplizierte Regeln bereit[1]. Sie waren aber den noch verwickelteren, praktischen Fallkonstellationen bei weitem nicht gewachsen und stellten die Finanzverwaltung vor unlösbare Probleme[2].

Mit dem EStG 1934 kehrte man deshalb zum starren Veranlagungszeitraum zurück. Seine Eignung wurde unter Verwaltungsgesichtspunkten seither nicht mehr in Zweifel gezogen[3]. Im Gegenteil: Gerade in jüngerer Zeit ist die Frage erhoben worden, ob das Besteuerungsverfahren nicht durch generelle Ausdehnung des starren Veranlagungszeitraums auf zwei Jahre weiter vereinfacht werden könnte.

(2) Alternative der mehrjährigen Veranlagung

Angesichts der schlechten Erfahrungen mit individuellen Veranlagungszeiträumen stellt bereits Ende der zwanziger Jahre RÖTTINGER einenVorschlag zur Diskussion, demzufolge Steuerfestsetzungen

---

1) Z. B. war gem. § 10 Abs. 2 EStG 1925 für Land- und Forstwirte sowie für buchführende Gewerbetreibende, die noch anderen Erwerbstätigkeiten nachgingen, einheitlich das land- und forstwirtschaftliche bzw. das gewerbliche Wirtschaftsjahr als Veranlagungszeitraum maßgebend. Hatte ein Steuerpflichtiger mehrere solcher Betriebe mit verschiedenen Wirtschaftsjahren, so wurde das im Kalenderjahr zuletzt endende Wirtschaftsjahr zum Steuerabschnitt.

2) Vgl. in 'dunkler Vorahnung' mangelnder Anwendbarkeit E. ZIMMERMANN, Die Bedeutung des Steuerabschnitts ..., aaO, Sp. 457 ff. Noch deutlicher BECKER, Steuerabschnitt, aaO, Sp. 793 ff. Die Prognosen wurden in der Praxis noch übertroffen; vgl. schon EBERT, aaO, S. 46 ff.; im nachhinein BÄRSCH, aaO, S.20 ff.

3) Vgl. Begr. EStG 1934, aaO, S. 35 und 45 f. sowie BUNDESMINISTER DER FINANZEN, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht ..., aaO, S. 223 f.

in längerem als dem jährlichen Turnus erfolgen sollten[1]. RÖTTINGERs Gedanke fand keine Resonanz, denn in ihm wurde - nicht nur von POPITZ - ein Widerspruch gesehen zu

> "der Forderung der Besteuerung des tatsächlichen Einkommens, weil dann das für ein Jahr ermittelte Einkommen für mehrere Jahre zur Grundlage der Steuerzahlung genommen werden muß." 2

POPITZ nahm also an, daß bei einer Mehrjahresveranlagung das Einkommen eines einzigen Jahres für die Steuerfestsetzung z.B. zweier oder dreier Jahre als Bemessungsgrundlage dienen müßte. Sein Einwand wird im nachhinein verständlich, wenn man bedenkt, daß das einzige Land Europas mit mehrjährigen ESt-Veranlagungsperioden, die Schweiz, während der zwanziger Jahre teilweise wirklich so verfuhr.

Im Kanton Zürich etwa setzte man die ESt auf kleinere Jahreseinkommen unter 6.000 Franken gleich für vier Jahre fest[3]. M.a.W. stieß ein vierjähriger Veranlagungszeitraum auf einen einjährigen Ermittlungs- und Bemessungszeitraum. Das bedeutete für drei Viertel des Steuermaßstabs nichts anderes als eine Schätzung.

---

1) Vgl. Karl RÖTTINGER: Über Rationalisierung der Steuerveranlagung und Dezentralisation in der Finanzverwaltung, StuW 8. Jg. (1929) I Sp. 460- Sp. 495, insbes. Sp. 465 ff.

2) POPITZ, aaO, S. 411.

3) Vgl. ebenda, S. 412.

Die geschilderte Vorgehensweise war aber eine Ausnahme, wie anhand der schweizerischen Bundes-'Wehrsteuer' erläutert werden kann. Zwar heißt es im Wehrsteuerbeschluß von 1941, der im wesentlichen unverändert gilt[1]:

> "Die Veranlagung für die Steuer des ersten Jahres einer zweijährigen Veranlagungsperiode ist auch für die Steuer des zweiten Jahres der nämlichen Periode maßgebend." 2

Diese Bestimmung muß jedoch im Zusammenhang damit gesehen werden, daß bei der 'Wehrsteuer' nicht nur der Veranlagungs-, sondern auch der Bemessungszeitraum eine Zweijahresperiode bildet[3]. Anders gewendet: Die zweijährige Veranlagung trifft in der Schweiz mit einer zweijährigen Durchschnittsbemessung im Block zusammen[4]. Für das erste Jahr ist dieser Durchschnitt genauso Bemessungsgrundlage wie für das zweite Jahr.
Eine solche Verknüpfung von Durchschnittsbemessung und mehrjähriger Steuerfestsetzung unterstellen auch die neueren deutschen Vorschläge, vor allem von SOMMER[5].

---

1) Der Wehrsteuerbeschluß (WStB) ist kein formelles Gesetz, sondern ein bei Ausbruch des Zweiten Weltkrieges gefaßter Bundesratsbeschluß, der nachträglich verfassungsmäßig sanktioniert wurde. Vgl. HÖHN, aaO, S. 15.

2) Art. 7 Abs. 2 WStB 1941, zitiert nach I. BLUMENSTEIN, Steuerperiode ..., aaO, S. 376. - Dieser Art. hat heute einen anderen Regelungsgegenstand.

3) Gem. Art. 41 WStB 1941 nach I. BLUMENSTEIN, Steuerperiode ..., aaO, S. 383 f. Zur neueren Rechtslage vgl. HÖHN, aaO, S. 174.

4) Vgl. SCHICK, aaO, S. 4.

5) Vgl. Hans-Dieter SOMMER: Zweijährige statt einjähriger Veranlagung?, Diss. Erlangen/Nürnberg 1978 (zitiert als "Diss.") sowie ders., Zweijährige statt einjähriger Veranlagung?, StuW 57. (10.) Jg. (1980), S. 310-317 (zitiert als "Aufsatz"), insbes. S. 317. SOMMER will die bisherigen Steuersätze beibehalten. Sie sollen nur statt auf Einjahres- auf doppelt so hohe Zweijahreseinkommen angewandt werden, was im Ergebnis einer Zweijahresdurchschnittsbemessung im Block entspricht - vgl. Diss., aaO, S. 32 ff.
Der Autor geht allerdings auch von einem zweijährigen Ermittlungszeitraum aus; vgl. ebenda, S. 10. Vgl. ähnlich Heinz RISSE: Wie man die Steuererhebung vereinfachen könnte - Ein Beitrag zur Steuerreform, BB.29. Jg. (1974), S. 493.

Der Nutzen einer Ausdehnung des starren Veranlagungszeitraums soll vor allem in Rationalisierungseffekten für Steuerpflichtige und Fiskus liegen[1]. Gerechtigkeitserwägungen im Blick auf die Zweijahresbemessung werden nur beiläufig ins Feld geführt[2].

Hinsichtlich der Chancen einer solchen Reform des Steuerfestsetzungsverfahrens läßt sich allerdings auch bei ihren Befürwortern Skepsis nicht verhehlen[3] - zumal in der Schweiz genau entgegengesetzte Vorstöße der Finanzverwaltung zu bemerken sind[4].

## 3. Materielle Wirkungen der Abschnittsfestsetzung

Wenngleich das abschnittweise Festsetzungsverfahren eingangs der formellen Seite der Einkommensbesteuerung zugeordnet worden ist, kann es doch erhebliche materielle Wirkungen für die Beteiligten entfalten. Es übt nämlich nicht nur Einfluß auf die Zeit der Entstehung des ESt-Anspruchs aus, sondern es berührt unter Umständen auch die Ergebnisse der amtlichen Sachverhaltswürdigung, die der Steuerpflichtige gegen sich gelten lassen muß.

---

1) Vgl. SOMMER, Aufsatz, aaO, S. 313 und 315; ferner LANG, Das Einkommensteuergesetz 1975, aaO, S. 318.

2) Vgl. bloß SOMMER, Diss., aaO, S. 198 ff.

3) Vgl. RISSE, aaO, S. 493; kritisch auch MITSCHKE, Progressionsausgleich, aaO, S. 124.

4) Vgl. schon SCHMIDLIN, aaO, S. 215; anders aber wieder FAIST/STUDER, aaO, S. 286 f.

a) Entstehungszeit des Einkommensteueranspruchs

(1) Zu den verschiedenen Ansichten

Die Frage, wann ein konkreter ESt-Anspruch des Staates gegenüber einem bestimmten Steuerpflichtigen entsteht, ist keineswegs nur von rechtsdogmatischem Interesse. Nach dem Zeitpunkt der Entstehung beantwortet sich nämlich u. a., ob das Rückwirkungsverbot für neue Vorschriften eingreift oder nicht[1]. Ferner wird erst, wenn eine Steuer(schuld) entstanden ist, der Wegfall einzelner Tatbestandsvoraussetzungen bis hin zum Tod des Steuerpflichtigen bedeutungslos für die Beitreibbarkeit der staatlichen Geldforderung[2]. Schließlich richtet sich auch der Zeitpunkt der Fälligkeit eines Steueranspruchs allgemein danach, wann die Steuer entstanden ist[3].

Zur Entstehungszeit von Steuern macht das Steuerverwaltungsrecht seit seiner ersten Kodifikation im Jahre 1919 eine Aussage, die auf dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung beruht[4]. Es heißt in der Abgabenordnung:

---

1) Vgl. BVerfG Urt. v. 19.12.1961, BVerfGE 13, 274/277 (betr. rückwirkende Erhöhung des KSt-Satzes von 50 auf 60 % für den Veranlagungszeitraum 1951); ferner HERRMANN/HEUER, Anm. 34 c) (1) zu § 4.

2) Vgl. MERK, aaO, S. 66 sowie Gerold STOLL: Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung, Wien 1972, S. 19 f., 112 ff. und 212 ff. Beim Ableben des Steuerpflichtigen (nach Entstehung der ESt auch: Steuerschuldner) greift die bürgerlich-rechtliche Gesamtrechtsnachfolge.

3) Gem. § 220 Abs. 2 Satz 1 AO. Der im Text genannte Gesichtspunkt erlangt allerdings für die ESt wegen besonderer Fälligkeitsbestimmungen keine Bedeutung.

4) Vgl. zu dieser und zu den übrigen Seiten des Tatbestandsmäßigkeitsprinzips BAYER, Tatbestandsmäßigkeit, aaO, S. 1404 ff.

> "Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft." 1

Von Anfang an war umstritten, welches Gewicht der Veranlagung angesichts dieses Grundsatzes für die Entstehung der ESt zukommt[2].

Einigkeit bestand nur darin, daß eine Auffassung überholt war, wie sie der RFH noch in einem seiner allerersten Urteile unter dem Eindruck der preußischen Zukunftsveranlagung geäußert hatte:

> "Als Regel wird man nach dem Standpunkt der derzeitigen Steuergesetzgebung für direkte Steuern, insbesondere für solche vom Einkommen und Vermögen bezeichnen können, daß die Steuerpflicht als solche wirksam wird mit dem Beginne des Steuerjahrs ..., die konkrete Steuerschuld sich dagegen erst ergibt aus der Veranlagung ... verbunden mit der Mitteilung der Steuerforderung an den Steuerpflichtigen ..." 3

---

1) § 30 AO 1977; davor zuerst § 81 Abs. 1 Satz 1 RAO 1919; sodann § 99 RAO 1931; schließlich § 3 Abs. 1 StAnpG 1934.

2) Vgl. z.B. ERLER: Die Entstehung der Steuerschuld bei direkten Steuern, DStBl. 2. Jg. (1919/20), Sp. 17 - Sp. 24; ferner Hans NAWIASKY: Beiträge zur Theorie des Steuerrechts, DStBl. 8. Jg. (1925), Sp. 356-365, Sp. 417-433 und Sp. 486-500, insbes. Sp. 360 ff. und Sp. 418 ff.; außerdem OTT: Wann entsteht die Einkommensteuerschuld?, DStBl. 7. Jg. (1924), Sp. 121 - Sp. 126; schließlich Ernst PAPE: Steuerveranlagung und Entstehung der Steuerschuld, DStBl. 13. Jg. (1930), Sp. 219 - Sp. 224.

3) Urt. v. 22. 5.1919, RFHE 1, 115/117 (Hervorh. v. Verf.). Das Urt. betraf das Kriegssteuer- und das Kriegsabgabegesetz v. 1916/18.

Diese Position maß dem Steuerbescheid die entscheidende, konstitutive Wirkung für die Zeit der Entstehung des ESt-Anspruchs zu[1].

Unter Hinweis auf das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit wurde nach 1919 die genaue Antithese hierzu aufgestellt: Der Steuerbescheid als Ergebnis der Veranlagung sei nicht rechtsbegründender Natur, sondern habe lediglich deklaratorische, klarstellende Bedeutung[2]. Entstanden sei die ESt nämlich automatisch mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, weil dann, aber auch erst dann, alle Merkmale des Entstehungstatbestandes, namentlich das Einkommen, vorlägen[3].

In dieselbe Richtung weist der Wortlaut der speziell est-rechtlichen Entstehungsregel, die aus dem Jahre 1934 stammt:

> "Die Einkommensteuer entsteht, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, mit Ablauf des Veranlagungszeitraums." 4

---

1) Vgl. ERLER, aaO, Sp. 17; HEINEMANN, aaO, S. 13.

2) So etwa PAPE, aaO, Sp. 222.

3) Vgl. OTT, Wann entsteht die Einkommensteuerschuld?, aaO, Sp. 122 ff. (unter Hinweis auf RFH Urt. v. 20. 4. 1923, RFHE 12, 107 ff.). Weitere Nachweise bei HÜBSCHMANN (Walter)/HEPP/SPITALER (Armin): Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl. Köln 1951/74 (Loseblattsammlung), Anm. 2 zu § 3 StAnpG.

4) § 36 EStG 1979. Zuvor § 3 Abs. 5 Ziff. 1 StAnpG. Der Vorbehalt im Text bezieht sich auf die im Quellenabzugsverfahren einbehaltene Lohn- und Kapitalertragsteuer sowie auf die Vorauszahlungen bei der veranlagten ESt.

Bereits STRUTZ macht aber darauf aufmerksam, daß die streng wörtliche Auslegung dieser Bestimmung Probleme birgt. Entstünde die ESt erst mit und durch Ablauf des Veranlagungszeitraums, so könnten z. B. Steuerpflichtige, die vor dem Ende dieser Periode aus der Steuerpflicht ausscheiden (etwa durch Wegzug ins Ausland), nicht schon bei ihrem Ausscheiden belastet werden. Der Fiskus hätte Schwierigkeiten, seine Ansprüche zu sichern[1].

Es gäbe zudem keine Rechtfertigung für die bereits während des Veranlagungszeitraums stattfindende Erhebung der Quellenabzüge und Vorauszahlungen, wenn die Steuer noch gar nicht entstanden wäre[2]. Diesem Argument ist allerdings seit dem Jahre 1934 durch spezielle Entstehungsvorschriften der Boden entzogen. Danach entsteht

> "die Lohnsteuer ... in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt" 3

und eine Vorauszahlung auf veranlagte ESt

> "jeweils mit Beginn des Kalendervierteljahrs, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind."[4]

---

1) Vgl. STRUTZ, Komm. EStG 1925, aaO, Anm. 9 zu § 2 (S. 372). Die Möglichkeit der sofortigen Veranlagung ist heute positivrechtlich gem. § 25 Abs. 2 Satz 2 EStG gewährleistet.

2) Vgl. ebenda (S. 371).

3) § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG 1979. Für die Kapitalertragsteuer § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG 1979. Zuvor für beide § 3 Abs. 5 Ziff. 1 lit. a) StAnpG.

4) § 37 Abs. 1 Satz 2 EStG 1979. Zuvor § 3 Abs. 5 Ziff. 1 lit. b) StAnpG.

Der Grundsatz der Entstehung mit Ablauf des Veranlagungszeitraums besitzt deshalb heute nur noch Gültigkeit für die Abschlußzahlungen, die sich ergeben, falls die für den gesamten Veranlagungszeitraum festgesetzte ESt die Summe der Vorauszahlungen übersteigt[1].

Nur insoweit greift auch der Einwand BÖHLERs gegen einen rein deklaratorischen Charakter des ESt-Bescheides. BÖHLER meint, daß durch den bloßen Ablauf des Veranlagungszeitraums allein keine Zahlungspflicht des Steuerbürgers begründet sein könne, weil dieser die genaue Höhe der Jahres-ESt noch gar nicht kenne[2]. Das führt ihn zu dem Schluß:

> "Man wird also richtiger sagen müssen:
> die durch Erfüllung des Tatbestandes entstandene Steuerschuld ist zunächst eine mehr abstrakte, eine nur dem Grunde nach vorhandene, ...
> sie wird durch die Festsetzung konkretisiert, in ihrer Höhe bestimmt und meist auch fällig."[3]

Diese Ansicht hat sich allgemein durchgesetzt[4].

---

1) So ausdrücklich noch § 3 Abs. 5 Ziff. 1 lit. c) StAnpG. Zur Definition der Abschlußzahlung vgl. § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG 1979.

2) Vgl. Ottmar BÖHLER: Steuerrecht - Grundriß in zwei Bänden, Bd. I: Allgemeines Steuerrecht, 2. Aufl. Wiesbaden 1953, S. 214. In der 3., von STRICKRODT bearbeiteten Aufl., aaO, fehlt die entsprechende Überlegung; vgl. dort S. 181 f. ("Der Zeitfaktor im Steuerrecht").

3) BÖHLER, Steuerrecht, 2. Aufl. aaO, S. 214 f. (Hervorh. i. Orig.).

4) Vgl. statt aller STOLL, aaO, S. 15 ff.

Eine ESt-Schuld entsteht demzufolge - um den BFH zu zitieren -

> "nach allgemeinen Grundsätzen... zu dem Zeitpunkt, in dem sich der den Gewinn realisierende Betriebsvorgang abspielt" 1,

also mit jeder Tatbestandsverwirklichung. Dies gilt aber, wie WALDNER treffend formuliert, bei der veranlagten ESt

> "nur für die Entstehung dem Grunde nach; die Feststellung der Höhe erfolgt erst im Veranlagungsverfahren." 2

Und weiter: "Wegen des Grundes des Steueranspruchs hat demnach die Veranlagung deklaratorische, hinsichtlich der festgestellten Höhe des Anspruchs hat sie konstitutive Wirkung." 3

Dasselbe läßt sich vom Lohnsteuer-Jahresausgleich sagen, der sich von der förmlichen Veranlagung nur dadurch unterscheidet, daß er nicht auf jeden Fall durchgeführt wird und nur Erstattungen kennt[4].

---

1) Urt. v. 7.11.1963, BFHE 78, 172/177 (betr. Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei Konkurs).

2) WALDNER, aaO, S. 232 (Hervorh. i. Orig.). Gl. A. Hugo v. WALLIS: Entstehung und Fälligkeit der ESt.- bzw. KSt.-Vorauszahlungen, FR 18. (45.) Jg. (1963), S. 48 f.

3) WALDNER, aaO, S. 232. - Nach JAKOB, aaO, S. 98, markiert § 36 Abs. 1 EStG 1979 "als rein materielle Vorschrift ... den Beginn des Steuerschuldverhältnisses."

4) Vgl. § 42 Abs. 2 und § 42 b EStG.

Unterbleibt ein Lohnsteuer-Jahresausgleich, so bestimmt sich die endgültige (Jahres-) Höhe der Lohnsteuer ausnahmsweise als Summe der vom Arbeitgeber einbehaltenen Abzugsbeträge.

(2) Kritische Würdigung

Die prinzipielle Unterscheidung zwischen 'Grund' und 'Höhe' eines ESt-Anspruchs ist ein Kernpunkt der BAYERschen Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes[1]. Diese Lehrmeinung erfährt durch das Ergebnis der Diskussion um die Entstehung der ESt eine weitere Bestätigung. So läßt sich das gefundene Resultat problemlos in der von BAYER geprägten Terminologie ausdrücken: ESt entsteht dem Grunde nach, sobald ein Steuersubjekt den Steuergegenstand durch Ausübung einer Erwerbstätigkeit verwirklicht. Zur Entstehung des (vollen Jahres-) ESt-Anspruchs der Höhe nach bedarf es der Feststellung des Steuermaßstabs und der Anwendung des Steuersatzes durch die Veranlagung[2].

Nur bei dieser Sicht der Dinge wird auch die Bestimmung des StAnpG verständlich , wonach es

---

1) Vgl. BAYER, Liebhaberei, aaO, S. 7 ff.

2) Vgl. zur konstitutiven Wirkung des Steuerfestsetzungstatbestandes auch ders.,Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Tz. 21.

> "auf die Entstehung der Steuerschuld ... ohne Einfluß (ist), ob und wann die Steuer festgesetzt wird und wann die Steuer zu entrichten (wann sie fällig) ist." 1

Hier kann der Gesetzgeber nur die Steuerschuld 'dem Grunde nach' im Auge gehabt haben. Bloß vor diesem gedanklichen Hintergrund wird es auch dem BVerfG möglich, festzustellen, daß die

> "selbständig entstehenden Steuerschulden (erg.: Quellenabzüge und Vorauszahlungen. D. Verf.) ... im Verhältnis zu der Steuerschuld, die sich aus der Anwendung des Steuersatzes auf das im Bemessungszeitraum bezogene Einkommen ergibt, nur vorläufigen Charakter" 2

haben.

b) Abschnittweise Sachverhaltsbeurteilung

Die zweite materielle Wirkung des Abschnittsprinzips der Steuerfestsetzung erstreckt sich auf die praktische Seite des Besteuerungsverfahrens. Sie verdient schon deshalb Erwähnung, weil

---

1) § 3 Abs. 2 StAnpG (ist nicht in die AO 1977 übernommen worden). Vgl. dazu OVG Lüneburg, Urt. v.26.1.1977, DGStZ 1978, S. 54. Vorher besagte § 81 Abs. 1 Satz 2 RAO 1919 ähnlich: "Daß es zur Feststellung der Steuerschuld noch der Festsetzung des Betrages bedarf, schiebt die Entstehung nicht hinaus." Hierzu NAWIASKY, aaO, Sp. 418 f.

2) Urt. v. 19.12.1961, BVerfGE 13, 274/277.

das Wesen 'des' Abschnittsprinzips der ESt oftmals undifferenziert nur unter diesem einen Blickwinkel beleuchtet wird[1]. Es geht um die Art der Würdigung von Sachverhalten zum Zwecke der Anwendung des ESt-Tatbestandes, also um die Bedingungen der Subsumtion durch die Finanzbehörden[2].

Hierauf beziehen sich die allermeisten Entscheidungen des BFH zu 'dem' Periodizitätsgrundsatz der ESt. In ständiger Rechtsprechung vertritt das Gericht die Auffassung:

> "Bei den Veranlagungssteuern sind infolge des für sie geltenden Abschnittsprinzips die Grundlagen der Besteuerung bei jeder Veranlagung selbständig festzustellen und Sachverhalt sowie Rechtslage neu zu prüfen.
> Die mit Verfassungsrang ausgestatteten Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebieten es, ... eine falsche Rechtsanwendung vom ehestmöglichen Zeitpunkt ab, also in der Regel bei der nächsten Veranlagung, aufzugeben und nunmehr das richtige Recht anzuwenden."[3]

Dies wirkt sich bei behördlichen Subsumtionsfehlern aus, die erst festgestellt werden, nachdem ein entsprechend fehlerhafter

---

1) Vgl. etwa BOEKER, aaO, S. 18.

2) Vgl. zum Begriff der 'Subsumtion' Friedrich Paul MÖLLER: Sachverhalt, HwStR 2. Aufl. München/Bonn 1981, S. 1167.

3) Urt. v. 13. 4.1967, BFHE 88, 443/445 (Hervorh. v. Verf.). Fast wörtlich gleichlautend z. B. Urt. v. 16. 7.1964, BFHE 80, 446/450; Urt. v. 7. 2.1969, BFHE 95, 41 ff.; Urt. v. 24. 3. 1970, BFHE 99, 120/122; Urt. v. 28. 4.1972, BFHE 105, 477/480; Urt. v. 19.10.1972, BFHE 107, 323/327 sowie Urt. v. 20. 5.1981, BFHE 133, 290/292 - allerdings nicht alle nur die ESt betr. Vgl. zur weiteren Übersicht SACHSE, aaO, S. 13-16 und S. 208-224; STUHRMANN, aaO, S. 23.
Vgl. zur Lage vor 1934 E. ZIMMERMANN: Wie weit wird die Besteuerung des Einkommens durch Vorgänge aus der Zeit vor oder nach dem Steuerabschnitt berührt?, DStBl. 17. Jg. (1934), Sp. 285 - Sp. 294, insbes. Sp. 287 f.

Steuerbescheid in Bestandskraft erwachsen ist. Bei der nächsten Veranlagung wird dann der Widerspruch, wie er im Verhältnis der Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes zu den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Tatbestandsmäßigkeit auftauchen kann, zugunsten letzterer entschieden. Infolgedessen kann derselbe Sachverhalt zu unterschiedlichen Rechtsfolgen führen, sofern er mehrere Veranlagungszeiträume berührt und zum Teil falsch gewürdigt worden ist.

Die falsche Würdigung kann sich dem BFH zufolge sowohl auf die Ermittlung des Sachverhalts selbst beziehen, als auch auf unrichtige Anwendung und Auslegung der Steuergesetze.

Bloß in wenigen Fällen bindet sich die Verwaltung bei fehlerhafter, genauer: den Steuerpflichtigen begünstigender Subsumtion selbst. Der eben zitierte Grundsatz gilt der Rechtsprechung gemäß nämlich

> "nur ausnahmsweise nicht, wenn ein Steuerpflichtiger vom Finanzamt eine Zusage erhalten hat, die ihn zu irgendwelchen wirtschaftlichen Dispositionen veranlaßt hat." 1

Treu und Glauben sollen weiter auch dann den Vorrang haben, wenn der Behörde ein Sachverhalt vollständig bekannt war und sie ihn jahrelang ohne Beanstandung hingenommen hat[2].

---

1) BFH Urt. v. 12. 7.1963, BFHE 77, 315/318 (Hervorh. v. Verf. - betr. die Behandlung der Einnahmen aus einer Kiesgrube erst als est-rechtlich irrelevante Zuflüsse aus Liebhaberei, dann als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung). Vgl. auch schon Urt. v. 19. 9.1958, BFHE 67, 396/398.

2) Vgl. BFH Urt. v. 20.10.1971, BFHE 104, 154/157 (betr. die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bei Führung einer Haupt- und mehrerer Sonderkassen).

Schließlich hält das Gericht den Abgang von einer einmal vorgenommenen Beurteilung für unzulässig, wenn davon ein und dasselbe Dauerrechtsverhältnis betroffen würde. Das Finanzamt dürfe dann nicht

> "jahrweise wechselnd die rechtliche Beurteilung ändern." 1

Die große Zahl der Rechtsstreite um diese Ausprägung des Abschnittsprinzips ist ein Beleg für die Unsicherheit, die trotz oder gerade wegen dieser Rechtsprechung bei Steuerpflichtigen und Fiskus gleichermaßen herrscht, wenn es darum geht, ob ein Fall einmal so und einmal anders gewürdigt werden darf.

## B) Der Zeitfaktor bei der Steuererhebung

### 1. Der Erhebungszeitraum

#### a) Begriff

Nachdem mit dem Veranlagungszeitraum die Periode erörtert worden ist, für die ein ESt-Anspruch jeweils festgesetzt und erhoben wird, soll nun die Frage nach dem Zeitraum gestellt werden,

---

1) Urt. v. 11. 2.1966, BFHE 85, 409/412 (betr. die jahrweise wechselnde Behandlung von Versicherungsprämien).

in dem oder: während dessen der jeweilige Steueranspruch tatsächlich erhoben, d.h. durch Zahlung zum Erlöschen gebracht wird[1].

Die Bestimmung des Zahlungstermins für eine Steuer bildet mit die zweite klassische Maxime der Besteuerung nach Adam SMITH zur Verhinderung staatlicher Willkür[2].

STRUTZ spricht in Zusammenhang damit vom "Erhebungszeitraum"[3]. Diese Bezeichnung findet auch im folgenden Verwendung. Die entsprechende Terminologie des Schrifttums ist besonders uneinheitlich, was vor allem daran liegen mag, daß die fragliche Spanne als solche weder im ESt- noch im allgemeinen Steuerverwaltungsrecht jemals ausdrücklich erwähnt worden ist. Wird der Erhebungszeitraum nicht einfach ignoriert oder mit dem Veranlagungszeitraum verwechselt, so ist mitunter auch vom "Einhebungszeitraum" die Rede[4].

MERK spricht stattdessen von der "Leistungszeit"[5]. Sie teilt er näher ein in eine "Leistungszeit im engeren Sinne" und in eine

---

1) Vgl. zum Steuererlöschenstatbestand BAYER, Grundbegriffe des Steuerrechts, aaO, Tz. 20 und 181 sowie § 47 AO. Andere Erlöschenstatbestände als die Zahlung (zu denken wäre im Blick auf das Zeitproblem insbes. an Verjährung) werden mangels est-rechtlicher Besonderheiten nicht erörtert.

2) Vgl. Adam SMITH: Der Wohlstand der Nationen - Eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen - Aus dem Englischen übertragen und mit einer Würdigung von Horst Claus RECKTENWALD, München 1974, S. 704. Neben dem Steuertermin gehört die Zahlungsart und die Höhe des Betrags für SMITH zur Erfüllung des Bestimmtheitspostulats. Vgl. auch Fritz Karl MANN: Abriß einer Geschichte der Finanzwissenschaft, HdF Bd. I , 3. Aufl. Tübingen 1977, S. 78-98, hier: S. 85.

3) Vgl. STRUTZ, Komm. EStG 1925, aaO, Anm. 6 zu § 10 (S. 598). Dieser Erhebungszeitraum darf nicht mit dem i.S. des § 14 Abs. 2 GewStG verwechselt werden, der den Veranlagungszeitraum der GewSt darstellt!

4) So HEINEMANN, aaO, S. 53 f. und 94 ff.

5) Vgl. MERK, aaO, S. 95 ff.

"Zahlungszeit". Als Leistungszeit im engeren Sinne betrachtet MERK die Spanne von der Entstehung der Steuer bis zu ihrer rechtlichen Fälligkeit; als Zahlungszeit umschreibt er den Abschnitt von der Entstehung der Steuer bis zu ihrer tatsächlichen Entrichtung (ungeachtet rechtlicher Nachteile wegen etwaiger Verspätung).

Wie sich von selbst versteht, kann nur der erstgenannte Zeitraum Gegenstand einer positiv-rechtlichen Grenzziehung sein. Bei der Einschätzung der Bedeutung des Erhebungszeitraums kommt es aber eher auf die wirkliche Zahlungszeit an.

b) Bedeutung

Die Bedeutung des Erhebungszeitraums steht im umgekehrten Verhältnis zu seiner Beachtung in Rechtsprechung und Literatur[1]. Alle Überlegungen zur 'zeitgerechten' Ermittlung des besteuerungserheblichen Sachverhalts, zur 'zeitgerechten' Bemessung des Steuerbetrags und zur 'zeitgerechten' Festsetzung des Steueranspruchs müssen Stückwerk bleiben, wenn eine nur zu selbstverständliche Erkenntnis vernachlässigt wird, die STRUTZ folgendermaßen beschreibt:

> "Empfunden wird aber die Steuer als Opfer erst bei ihrer Einhebung, und entrichtet wird sie aus dem dann bezogenen Einkommen. Ihre Empfindlichkeit richtet sich daher nach dem Einkommen

---

1) Z. B. HACKMANN, Lebenseinkommen, aaO, erwähnt ihn als "Steuerzahlungszeitraum" nur in einer Übersicht auf S. 45.

zur Zeit ihrer Erhebung. Das Ideal wäre somit die Anpassung jeder Steuerzahlung an die Einkommensverhältnisse der letzteren." 1

Naturgemäß ist eine vollständig einkommenssynchrone Steuererhebung aus denselben Gründen unmöglich wie eine absolut zeitgleiche Ermittlung, Bemessung oder Veranlagung. Es hängt jedoch großenteils von der Leistungsfähigkeit der Erhebungstechnik ab, wie weit die normativen Vorstellungen von 'Zeitgerechtigkeit' auf den vorgelagerten Stufen der Einkommensbesteuerung verwirklicht werden können[2].

## 2. Die Erhebungsformen der Einkommensteuer

Während die Unterschiede zwischen förmlich veranlagter ESt und Lohnsteuer auf der Ebene der Steuerfestsetzung kaum grundsätzlicher Natur sind[3], treten sie auf der Ebene des Erhebungsverfahrens deutlich zu Tage. Es handelt sich um zwei verschiedene Erhebungsformen ein und derselben Steuer[4].

---

1) STRUTZ, Die Einkommensteuer, aaO, S. 216 (Hervorh. v. Verf.); vgl. ferner ebenda, S. 120 und 132. Ähnlich auch schon R. MEYER, aaO, S. 7 ff.

2) Vgl. zu Aufgaben und Formen der Steuertechnik H. VOGEL, aaO, S. 268 ff.

3) POHMER, Wirkungen finanzpolitischer Instrumente, aaO, S. 250, bezeichnet den Lohnsteuer-Jahresausgleich zu Recht als "kleines Veranlagungsverfahren". Im übrigen ist unter den Voraussetzungen des § 46 EStG auch bei Arbeitnehmern eine förmliche Veranlagung vorgesehen.

4) So auch BFH Urt. v. 12. 5.1955, BFHE 61, 39/43 (betr. das Wesen der Veranlagung gem. § 46 EStG).
A.A. OTT: Zum Verhältnis von Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer, DStBl. 13. Jg. (1930), Sp. 987-996 und Sp. 1073-1080, der die Lohnsteuer unter dem EStG 1925 wegen mangelnden Jahresbezuges als eine von der ESt losgelöste, objektsteuerartige Abgabe betrachtet. Diese Sicht ist spätestens seit der Einführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs 1948 überholt.

a) Lohnsteuer

Lohnsteuer entsteht, wie oben gesagt, bei jeder Lohnzahlung[1]. Sie wird im selben Moment fällig und vom Arbeitgeber einbehalten[2]. Dem Fiskus muß die Steuerzahlung spätestens zehn Tage nach Ablauf eines jeden 'Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums' zufließen, wobei diese Bezeichnung nichts anderes meint, als den Monat, in dem der Lohn gezahlt wird[3].

Somit darf bei Beachtung der gesetzlichen Vorschriften der Unterschied zwischen dem Zeitraum, für den Lohnsteuer erhoben wird, und dem Zeitraum, in dem die Steuerbeträge tatsächlich eingehen, als vernachlässigbar gering gelten: Die Synchronisation von Verwirklichung des Steuertatbestandes, Bemessung der Steuerhöhe, Festsetzung des Steueranspruchs und Abführung an den Fiskus wird durch das Quellenabzugsverfahren weitgehend hergestellt - es gewährleistet, wie SACHSE meint, eine "materielle Gegenwartsbesteuerung"[4].

Was eventuelle Erstattungen im Zuge des Lohnsteuer-Jahresausgleichs angeht, so liegt es im Interesse und in der Hand des Steuerpflichtigen, mit dem entsprechenden Antrag nicht die dafür vorgesehene Neunmonatsfrist nach Ablauf eines Kalenderjahres zu warten[5].

---

1) Vgl. nochmals § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG.

2) Gem. § 38 Abs. 3 EStG.

3) Vgl. § 41 a Abs. 1 Ziff. 2 EStG i.V.m. § 41 a Abs. 3 EStG.

4) Vgl. SACHSE, aaO, S. 31. Gl. A. zu den "stoppage at the source"-Verfahren in Großbritannien und den USA NEUMARK, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, aaO, S. 107 und 112. Der Quellenabzug wurde zwar zuerst in diesen Ländern entwickelt; als Abzug vom Arbeitslohn stellt er aber eine deutsche Erfindung dar; vgl. ebenda, S. 255.

5) Vgl. § 42 Abs. 2 Satz 3 EStG.

b) Veranlagte Einkommensteuer

Im Gegensatz zu den einzelnen Lohnsteuerraten bemessen sich die Vorauszahlungen bei der veranlagten ESt nicht nach einem aktuellen Maßstab, sondern nach der zuletzt festgesetzten Jahressteuer[1]. Angesichts steigender Einkommen vieler veranlagter Steuerpflichtiger kommt der Belastungskorrektur durch die förmliche Veranlagung am Ende eines Kalenderjahres daher eine ganz andere fiskalische (nicht rechtliche!) Bedeutung zu als dem Lohnsteuer-Jahresausgleich: Regelmäßig fallen keine Erstattungen an, sondern Abschlußzahlungen der Steuerpflichtigen an den Staat[2].
Die Größenordnung der Abschlußzahlungen in der Bundesrepublik Deutschland wird auf durchschnittlich 25 bis 30 % des Jahres-ESt-Aufkommens geschätzt[3].

Weil die Abschlußzahlung einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerfestsetzungsbescheides fällig wird[4], geht das wirtschaftliche Interesse der meisten zu veranlagenden Steuerpflichtigen dahin, die Steuerfestsetzung möglichst weit in die Zukunft zu verschieben. Dadurch verzögert sich im übrigen auch die Anpassung der Vorauszahlungen für kommende Veranlagungszeiträume.

---

1) Vgl. nochmals § 37 Abs. 3 Satz 2 EStG.

2) Das läßt sich auch für die an der Quelle abgezogene Kapitalertragsteuer wegen des relativ geringen Abzugssatzes von pauschal 25 % vermuten; vgl. POHMER, Wirkungen finanzpolitischer Instrumente, aaO, S. 250 f.

3) Vgl. ALBERS, Einkommensteuer, aaO, S. 210.

4) Gem. § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG.

Eine oft genutzte Möglichkeit zur Erreichung eines zinslosen Steuerkredits bildet die verzögerliche Abgabe der ESt-Erklärung. Hierzu ist ein ESt-Pflichtiger zwar regelmäßig spätestens fünf Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums verpflichtet[1]. In der Praxis gelingt es jedoch nicht selten, die Steuerfestsetzung mehr als ein Jahr über das Ende des Veranlagungszeitraums hinauszuschieben. Der time-lag zwischen der Mitte eines Veranlagungszeitraums und der dazugehörenden Abschlußzahlung beträgt mit großer Streuung nach neueren Erhebungen durchschnittlich zwei Jahre[2].

Hieraus kann auch ein Argument gegen mehrjährige Steuerfestsetzungsperioden abgeleitet werden. Bei ihnen dürfte der zeitliche Abstand zwischen Einkommensbezug und Abschlußzahlung weiter wachsen[3].

c) Kritischer Vergleich

(1) Gerechtigkeitsaspekte

In der Zeitnähe der Erhebung von Lohnsteuer und veranlagter ESt ist ein eklatanter Unterschied festzustellen[4].

---

1) Gem. § 149 Abs. 2 AO i.V.m. § 56 Abs. 1 EStDV.
Dazu, daß § 149 AO erst seit dem ÄndG v. 26.11.1979, BGBl. 1979 I S. 1976, eine wirksame Grundlage für die Fristsetzung enthält, vgl. LAMMERDING: Nicht-Abgabe von Jahres-Steuererklärungen in strafrechtlicher Sicht, DB 35. Jg. (1982), S. 1346-1347.

2) Vgl. ALBERS, Einkommensteuer, aaO, S. 210; ferner die einzelnen Nachweise bei SOMMER, Diss., aaO, S. 62, dort Fn. 2.

3) So ders., Aufsatz, aaO, S. 315.

4) Gl. A. POHMER, Wirkungen finanzpolitischer Instrumente, aaO, S. 250.

Dabei ist die Meinung des BFH unumstritten, nach der es

> "der gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen (dient), wenn sich die Veranlagung zeitlich möglichst nahe an die Ergebnisse eines Veranlagungszeitraumes anschließt." 1

Während lohnsteuerpflichtige Arbeitnehmer ihre Steuerschuld regelmäßig von dem Einkommen bezahlen, nach dem die Last bemessen ist, können veranlagte Steuerpflichtige die Zahlung später und zum großen Teil von einem meist höheren Einkommen leisten[2].

Die offensichtliche Ungleichbehandlung der beiden Gruppen bewegte den Gesetzgeber im Jahre 1964 dazu, einen fixen Arbeitnehmer-Freibetrag einzuführen[3]. Der Zins- und Inflationsnachteil der Nichtselbständig Arbeitenden kann hierdurch naturgemäß nur recht ungenau kompensiert werden - die Regelung setzt schließlich an der falschen Seite, den 'zeitgerecht' besteuerten Personen, an[4].

---

1) Urt. v. 13. 1.1961, BFHE 72, 345/347 (Hervorh. v. Verf. - betr. die mögliche Veranlagung eigentlich Lohnsteuerpflichtiger wegen "berechtigten Interesses" gem. § 46 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1954).

2) Das Nominalwertprinzip wirkt sich hier einmal günstig für die Bürger aus, da die nominal berechnete Steuerschuld bei Inflation real immer weniger wert wird.

3) Gem. § 19 Abs. 2 EStG i.d.F. des StÄndG v. 16.11.1964, BGBl. 1964 I S. 885. Seit dem EStRefG 1974: § 19 Abs. 4 EStG. Zum Motiv vgl. Begr. EStRefG 1974, aaO, S. 217. TIPKE, Steuerrecht - Chaos, Konglomerat oder System?, aaO, S. 13, bemängelt, daß ein solcher Freibetrag nicht auch für die Kapitalertragsteuer eingeräumt wird. Er übersieht dabei, daß diese Quellenabzüge im Gegensatz zur Lohnsteuer wegen des Proportionalsatzes eher zu niedrig als zu hoch ausfallen.

4) Der Zinsnachteil besteht nicht nur darin, daß die Lohnsteuerzahlungen pünktlich erfolgen, sondern darüber hinaus noch in dem zinslosen Kredit, den die Masse der Arbeitnehmer dem Fiskus bis zur Abwicklung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs gewähren muß.

ALBERS schlägt deshalb vor, von den veranlagten ESt-Schuldnern eine Selbstveranlagung in der Weise zu verlangen, daß sie kurze Zeit nach Ende des Veranlagungszeitraums eine vorläufige Abschlußzahlung errechnen und abführen müssen, die gegebenenfalls durch spätere amtliche Steuerfestsetzung zu berichtigen wäre[1]. Diese Methode habe die Differenz zwischen Abschluß- und Vorauszahlungen in den USA und in Frankreich auf durchschnittlich weniger als 10 % der Jahressteuerschuld gesenkt. Außerdem, so ALBERS, ließe sich das Quellenabzugsverfahren technisch auch über Kapitalerträge hinaus auf andere Einkünfte aus selbständigen Tätigkeiten ausdehnen.

Der ALBERSsche Vorschlag mutet umso bedenkenswerter an, als die Aufkommensverzögerung der veranlagten ESt nicht nur unter dem Gleichbehandlungs- und Zeitpräferenzaspekt unerwünscht sein muß, sondern weil sie außerdem auch den Einsatz finanzpolitischer Instrumente erschweren kann.

(2) Finanzpolitische Aspekte

Der Aufkommens-lag der veranlagten ESt birgt in zweierlei Hinsicht Probleme für die praktische Finanzpolitik.

---

1) Vgl. ALBERS, Einkommensteuer, aaO, S. 210.
Alternativ könnte schon die letzte Vorauszahlung eines Jahres an die voraussichtlich entstehende Jahressteuerschuld anzupassen sein. Das System funktioniert nur, wenn es bei der amtlichen Steuerfestsetzung zu einem Strafzuschlag kommen könnte, falls die vom Pflichtigen selbst korrigierten Vorauszahlungen den richtigen Gewinn immer noch um ein bestimmtes Maß unterschreiten. Ausdrücklich auf die Erörterung solcher Techniken verzichtet noch BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, aaO, Tz. II 11.

Zum einen entgehen dem Fiskus Zinsen in der Höhe, in der die Steuerschuldner durch Hinausschieben von Abschlußzahlungen Zinsvorteile erlangen. Dieser Gesichtspunkt stößt jedoch auf weit weniger Beachtung als der zweite.

Die Wirksamkeit konjunkturpolitischer Maßnahmen, die auf dem Konzept der stabilizing budget policy beruhen, wird umso geringer eingeschätzt, je größer der time-lag zwischen Einkommensentstehung und Steuerzahlung ausfällt[1].Außer quantitätsbezogener Effizienzkritik an der built-in flexibility der ESt[2] gibt es also nicht nur die bereits erörterten, zeitbezogenen Einwände, die auf Periodisierungsprobleme hinsichtlich der Steuerbemessungsgrundlage abheben[3]. Hinzu kommen jetzt noch Bedenken wegen mangelnder Phaseneffizienz der Erhebungstechnik[4].

Genau wie die übrigen zeitbezogenen Einwände besitzt dieser Punkt umso mehr Gewicht, umso weniger berechtigt die Zweifel an der

---

1) Vgl. SOMMER, Aufsatz, aaO, S. 315.

2) Vgl. dazu nochmals PAHLKE, Stabilizing budget policy, aaO, S. 40.

3) Vgl. oben Abschn. III. C) 3. b) (1); ferner POHMER, Wirkungen finanzpolitischer Instrumente, aaO, S. 248 f.
Daß es an Möglichkeiten zu 'income shifting' für Nichtselbständige weitgehend fehlt, mag eine Erklärung dafür sein, daß empirische Untersuchungen der Lohnsteuer eine höhere Aufkommenselastizität zusprechen als der veranlagten ESt; vgl. z.B. Günter HAGEMANN: Aufkommenselastizitäten ausgewählter Steuern in der Bundesrepublik Deutschland 1950 bis 1963, Tübingen 1968, S. 102-119, insbes. S. 118 f.

4) Vgl. Fritz NEUMARK: Fiskalpolitik und Wachstumsschwankungen, 2. Aufl. Wiesbaden 1969, S. 59 f.; Helga POLLAK: Der Einfluß ungleichmäßigen Einkommenswachstums auf die Aufkommenselastizität einer Einkommensteuer in Wachstumszyklen unterschiedlichen Typs, dargestellt anhand eines einfachen Modells, in: HALLER u.a.(Hrsg.), Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, aaO, S. 169-183; sowie Bernd RAHMANN: Eingebaute Flexibilität im Konzept der Fiscal Policy, WiSu 8. Jg. (1979), S. 561-565 und S. 617-621, hier: S. 564 f. und S. 571.

quantitativen Wirksamkeit der stabilizing budget policy sind[1]: Bei besonders hoher Aufkommenselastizität der ESt könnte ein Steuerzahlungs-lag besonders prozyklisch wirken - wenn z.B. in einer Rezessionsphase noch Abschlußzahlungen auf Gewinne vorhergehender Boom-Perioden zu leisten sind.

Zwar liegen gesicherte, empirische Erkenntnisse über die Bedeutung des Aufkommens-lags der veranlagten ESt für die konjunkturelle Entwicklung einer Volkswirtschaft nicht vor. Wenn aber der Anteil der (phasenverschobenen) veranlagten ESt am Gesamtsteueraufkommen laufend abnimmt und der Anteil der (phaseneffizienten) Lohnsteuer ständig wächst, wie es in der Bundesrepublik Deutschland zu beobachten ist[2], dann erscheint wenigstens die Tendenzaussage zulässig, daß ein denkbarer, destabilisierender Einfluß relativ zurückgeht.

Im Grundsatz legt die Betrachtung finanzpolitischer Aspekte den gleichen Schluß nahe wie Gerechtigkeitsüberlegungen zum Verhältnis der beiden Erhebungsformen der ESt: Auch für die veranlagte ESt sollte gelten, was JUNG-STILLING bereits im

---

1) Vgl. PAHLKE, Stabilizing budget policy, aaO, S. 40.

2) Die veranlagte ESt erbrachte 1965 13,70 % des Gesamtsteueraufkommens, die Lohnsteuer 15,49 %. Bis 1974 sank der ESt-Anteil auf 10,70 %, während die LSt-Quote auf 28,75 % wuchs. Im Jahr 1980 machte die veranlagte ESt nur mehr 10,08 % aus; die Lohnsteuer aber 30,57 %!
Vgl. zum Jahre 1965 J. ESSER: Zwischenstaatliche Struktur- und Belastungsvergleiche- Institut 'Finanzen und Steuern' Heft 96, Bd. 2 (Quantifizierung und Vergleich der Last- und Strukturunterschiede in der deutschen und französischen gewerblichen Wirtschaft), Bonn 1973, S. 145.
Zu 1974 ders., Zwischenstaatliche Struktur- und Belastungsvergleiche - Institut 'Finanzen und Steuern Heft 96, Bd. 5 (Zeitnähere Erweiterung und vergleichende Zusammenfassung der Untersuchungen über Last- und Strukturunterschiede in der deutschen, französischen, niederländischen und italienischen gewerblichen Wirtschaft), Bonn 1977, S. 108 und 111.
Zu 1980: Übersicht Steuereinnahmen 1980, DStR 19. Jg. (1981), S. 543.

Jahre 1789 allgemein "zu den Zahlungs-Terminen" von Steuern sagt: Es

> „... kommt ausserordentlich viel darauf an, daß man die Zahlungstermine so kurz sezze als möglich ist." 1

3. Zwischenergebnis

- Die Notwendigkeit, einen ESt-Anspruch jeweils für eine Periode, den Veranlagungszeitraum, festzusetzen, ergibt sich aus demselben Grunde, der auch eine abschnittsweise Sachverhaltsermittlung und eine periodenbezogene Errechnung der Bemessungsgrundlage erforderlich macht - aus dem Stromgrößencharakter des Einkommens als maßgeblichem Indikator der Leistungsfähigkeit.

- Im Gegensatz zum Ermittlungszeitraum, bei dem sich individuelle Zeitgrenzen als zweckmäßig erwiesen haben, eignet sich als Veranlagungszeitraum am besten ein starr am Kalender ausgerichteter Abschnitt.

- Im Unterschied zum Bemessungszeitraum, bei dem normative Vorstellungen eine möglichst lange Ausdehnung - maximal auf die Lebenszeit des Steuersubjekts - wünschenswert machen, muß der Veranlagungszeitraum aus fiskalischen Gründen verhältnismäßig kurz gehalten werden. Finanzwissenschaftliche Überlegungen zeigen, daß zwischen diesen beiden Forderungen kein Widerspruch besteht.

---

1) JUNG, aaO, § 256 (S. 134). - JUNG-STILLING spricht sich übrigens prinzipiell für eine monatliche Steuererhebung aus.

- Der deutsche ESt-Gesetzgeber läßt seit dem EStG 1934 in der Regel alle drei ESt-Abschnitte mit dem Kalenderjahr zusammenfallen; für ausnahmsweise abweichende Ermittlungszeiträume bestehen zeitliche Zurechnungsvorschriften. Damit hat sich im ESt-Recht die Steuerfestsetzung im nachhinein durchgesetzt.

- Um trotz der Vergangenheitsveranlagung den Steueranspruch schon während des Zeitraums erheben zu können, für den der Anspruch festzusetzen ist, haben sich zwei Erhebungsformen der ESt herausgebildet: Das Quellenabzugsverfahren mit anschließendem Jahresausgleich und das Vorauszahlungsverfahren mit anschließender förmlicher Veranlagung.

- Die an der Quelle einbehaltene Lohnsteuer gewährleistet eine weitaus zeitnähere Steuererhebung als die veranlagte ESt. Gerechtigkeits- und finanzpolitische Erwägungen lassen die Beseitigung der Diskrepanz zwischen beiden Erhebungsformen durch Änderungen bei der veranlagten ESt angezeigt erscheinen.

## SCHLUSS: ZWÖLF THESEN ZUM ZEITFAKTOR IN DER EINKOMMENSBESTEUERUNG

Die Ergebnisse dieser Untersuchung zum Zeitfaktor in der Einkommensbesteuerung lassen sich knapp in zwölf Thesen zusammenfassen.

1. Es ist zweckmäßig, die Betrachtung der ESt an den vier Elementen auszurichten, die die Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes voneinander abgrenzt. Mithin muß der Zeitfaktor beim Steuersubjekt, beim Steuergegenstand, bei der Bemessungsgrundlage und - in Zusammenhang mit letzterer - beim Tarif untersucht werden. Noch davor steht allerdings das Problem der zeitlichen Anwendbarkeit des ESt-Rechts; danach erhebt sich schließlich die Frage nach dem Zeitfaktor im Besteuerungsverfahren.

2. Das Zeitproblem taucht für die ESt durchweg als ein Zeitraumproblem auf. Ursache ist letztlich immer der Charakter des Einkommens als einer Stromgröße.

3. Das Abschnittsprinzip, oder: den Periodizitätsgrundsatz der Einkommensbesteuerung gibt es nicht. Vielmehr muß getrennt werden zwischen einem Abschnittsprinzip der Einkunftsermittlung (in zwei Unterformen), einem Abschnittsprinzip der Steuerbemessung und einem Abschnittsprinzip der Steuerfestsetzung.

4. Die Geschichte der deutschen ESt zeigt für alle drei Prinzipien eine Entwicklung weg von individuellen hin zu schematischen Zeitgrenzen. Nach geltendem ESt-Recht ist das Abschnittsprinzip der Einkunftsermittlung überhaupt das einzige, das noch durch Umstände eines individuellen Steuerfalles beeinflußt werden kann.

5. Vor allem die Art und Weise, wie der ESt-Gesetzgeber den Zeitfaktor bei der Einkunftsermittlung und bei der Steuerbemessung geregelt hat, trägt wirtschaftswissenschaftlichen Erkenntnissen nicht in ausreichendem Maße Rechnung.

6. Auf der Vorstufe des Anwendungstatbestandes und auf der ersten Stufe des Steuersubjekts kann das Abschnittsprinzip der Einkunftsermittlung in jedem Fall durch Sachverhalte berührt werden, die den Ermittlungszeitraum, der regelmäßig ein Kalenderjahr lang ist, verkürzen.

7. Tatsachen, die auf den Stufen des Steuergegenstandes oder der Bemessungsgrundlage anzusiedeln sind, können den Ermittlungszeitraum demgegenüber bloß in den Fällen von Land- und Forstwirtschaft sowie von Gewerbebetrieb verkürzen. Nur für diese beiden Ausprägungen des rechtlichen Steuergegenstandes kommen auch vom Kalenderjahr abweichende Zwölfmonatszeiträume - sogenannte Wirtschaftsjahre - als Ermittlungszeiträume in Betracht.

8. Die Beeinflussung der ESt-Bemessungsgrundlage durch das Abschnittsprinzip der Einkunftsermittlung bildet insbesondere einen Gegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.
Die im geltenden ESt-Recht vorzufindenden beiden Unterformen, nämlich die Gewinnermittlung im Sinne des Betriebsvermögensvergleichs und die Überschußermittlung, richten sich nach verschiedenen Periodisierungsgrundsätzen. Zum einen gilt das Realisationsprinzip, zum anderen das Zufluß-/Abflußprinzip.
Die Gewinnermittlung nach dem Realisationsprinzip läßt weit mehr Raum für zeitliche Manipulationen des Einkunftsanfalls.
Im Interesse der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen wäre eine Angleichung der zwei Unterformen geboten - und zwar durch eine Annäherung der ersten an die zweite.

9. Ebenfalls auf den Maßstab der ESt beziehen sich die meisten Erwägungen der Finanzwissenschaft zum Zeitfaktor in der Einkommensbesteuerung. Im Mittelpunkt ihres Interesses steht das Abschnittsprinzip der Steuerbemessung. Dieses Prinzip wird in seiner praktischen Ausprägung als Grundsatz der (kalender-) jährlichen Abschnittsbemessung in Zweifel gezogen, da es im Blick auf die horizontale Steuergerechtigkeit Mängel besitzt. Denn es belastet Einkommen nur deshalb höher, weil es mehrjährig schwankt und nicht stetig fließt. Ursachen sind der Kongruenz- und der Progressionseffekt. Beide könnten durch kumulative Durchschnittsbemessung aufgehoben werden. Vorschläge in dieser Richtung dürften aber wegen mangelnder Verfahrenstransparenz für die Steuerbürger und wegen zu erwartender Verteilungswirkungen politisch nicht durchsetzbar sein. Im Rahmen der jährlichen Abschnittsbemessung bestehen nur unvollkommene Möglichkeiten zur Korrektur des Kongruenz- und des Progressionseffekts.

10. Im Besteuerungsverfahren spielt der Zeitfaktor in Gestalt des Abschnittsprinzips der Steuerfestsetzung die Hauptrolle. Dieses Prinzip bildet auch den Gegenstand der meisten finanzgerichtlichen Entscheidungen zu Zeitproblemen der ESt. Dabei ist nicht mehr die Frage strittig, ob ESt für die Zukunft oder für die Vergangenheit veranlagt werden soll - die Veranlagung im nachhinein hat sich eindeutig als überlegen erwiesen. Strittig ist auch nicht mehr die Steuerfestsetzung nach einem starren Veranlagungszeitraum, dem Kalenderjahr. Sie hat sich ebenfalls als zweckmäßig herausgestellt.
Bei den Rechtsstreiten um das Abschnittsprinzip der Steuerfestsetzung steht stattdessen die Frage im Vordergrund, ob Finanzbehörden ein und denselben Sachverhalt anläßlich verschiedener Veranlagungen unterschiedlich würdigen dürfen.
Die höchstrichterliche Rechtsprechung bejaht dies unter Hinweis auf das Abschnittsprinzip, kennt aber auch Ausnahmen.

11. Neben dem Abschnittsprinzip der Steuerfestsetzung tritt das Zeitelement im Besteuerungsverfahren noch in dessen letzter Phase - der Steuererhebung - zu Tage. Während die Unterschiede zwischen den beiden Erhebungsformen, nämlich zwischen veranlagter ESt und Lohnsteuer im Blick auf die Festsetzung mehr formeller Natur sind, nehmen sie hinsichtlich der Zahlungs- oder Erhebungszeit grundsätzliche Züge an.
Nur das Quellenabzugsverfahren der Lohnsteuer mit Jahresausgleich gewährleistet soweit wie möglich eine materielle Gegenwartsbesteuerung. D. h., daß bei ihm die Zeitnähe zwischen Verwirklichung est-licher Leistungsfähigkeit und wirtschaftlicher Steuerbelastung am größten ist. Demgegenüber muß bei den Steuerpflichtigen, die der veranlagten ESt unterliegen, eine Begünstigung festgestellt werden. Sie können ihre Belastung zum großen Teil in die Zukunft verlagern.

12. Die Untersuchung des Zeitfaktors in der Einkommenbesteuerung bestätigt die Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes rechtswissenschaftlich in mehrfacher Weise. Der Zeitfaktor läßt sich auf jeder Stufe im Sinne dieser Theorie nachweisen. So zeigt insbesondere die Diskussion um die Entstehungszeit des ESt-Anspruchs, daß es aus rechtlicher Sicht sinnvoll ist, zwischen einem ESt-Anspruch 'dem Grunde nach' und einem ESt-Anspruch 'der Höhe nach' zu trennen. Ferner erweist etwa die steuerhistorische Betrachtung der Zukunftsveranlagung und der mit ihr einhergehenden Ermittlungsprobleme, daß eine juristische Unterscheidung von Erwerbstätigkeiten ('Quellen') als Ausprägungen des ESt-Gegenstandes und von Einkünften als (Vorstufe der) Bemessungsgrundlage das Verständnis est-rechtlicher Fragestellungen erst möglich macht.

LITERATURVERZEICHNIS

A) Monographien


| | |
|---|---|
| ALBACH, Horst: | Die degressive Abschreibung - Ist die degressive Abschreibung eine nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen notwendige Abschreibung?, Wiesbaden 1967 |
| ALBERS, Willi: | Die Einkommensbesteuerung in Frankreich seit dem Ersten Weltkrieg - Eine Analyse ihrer wirtschaftlichen, sozialen und administrativen Probleme, Kiel 1957 |
| ARISTOTELES | Physics - A revised text with introduction and commentary, ed. by ROSS, William D., Oxford 1960 |
| ASSMANN, Heinz-Dieter/ KIRCHNER, Christian/ SCHANZE, Erich: | Ökonomische Analyse des Rechts, Kronberg/ Ts. 1978 |
| AUFERMANN, Ewald: | Einkommensteuer-Bilanz und Verlust-Kompensation - Verlustanrechnung, Verlustausgleich, Verlustvortrag, Verlustabzug - Eine Untersuchung vom Gesichtspunkt betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Köln/Berlin 1959 |
| AUGUSTINUS, Aurelius: | Confessiones - Bekenntnisse. Eingeleitet, übersetzt und erläutert von BERNHART, Joseph, 2. Aufl. München 1960 |
| BÄRSCH, Hans-Dieter: | Die steuerliche Problematik des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs, Diss. Göttingen 1963 |
| BAUCKNER, Arthur: | Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, München 1921 |
| BAUMANN, Jürgen: | Einführung in die Rechtswissenschaft, 4. Aufl. München 1974 |
| BAYER, Hermann-Wilfried: | Grundbegriffe des Steuerrechts - Eine Einführung für Studenten der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften, JA-Sonderheft 15, Berlin 1977 |
| ders.: | Die Liebhaberei im Steuerrecht - Ein Beitrag zur Lehre vom Steuertatbestand, Tübingen 1981 |
| BECKER, Enno: | Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin 1940 |

BIERI, Peter: Zeit und Zeiterfahrung - Exposition eines Problembereiches, Frankfurt/M. 1972

BLUMENSTEIN, Ernst: System des Steuerrechts, 3. Aufl. Zürich 1971

BÖHM, Franz: Die Ordnung der Wirtschaft als geschichtliche Aufgabe und rechtsschöpferische Leistung, Stuttgart/Berlin 1937

BÖHM-BAWERK, Eugen von: Kapital und Kapitalzins, Zweite Abteilung: Positive Theorie des Kapitals, 1. Bd. (Buch I - IV), 4. Aufl. Jena 1921 (Nachdruck Stuttgart 1961)

BÖRNER, Dietrich/ KRAWITZ, Norbert: Steuerbilanzpolitik - Eine entscheidungsorientierte Analyse der Wahlrechte zur steuerlichen Gewinnermittlung - Darstellung, Kontrollfragen, Fallstudien und Musterlösungen, Herne/Berlin 1977

BRINKMANN, Karl: Lehrbuch der Rechtsphilosophie, Bd. II: System der Rechtsphilosophie, Bonn 1975

BÜHLER, Ottmar: Steuerrecht - Grundriß in zwei Bänden - Bd. I: Allgemeines Steuerrecht, 2. Aufl. Wiesbaden 1953

ders./STRICKRODT, Georg: Steuerrecht - Grundriß in zwei Bänden, Bd. I: Allgemeines Steuerrecht, 3. Aufl. Wiesbaden 1960

BUNDESMINISTER DER FINANZEN (Hrsg.): Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte - Bericht der Einkommensteuerreformkommission, Schriftenreihe des BdF, Heft 7, Bonn 1963

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (Hrsg.): Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des BdF, Heft 17, Bonn 1971

BUNDSMANN, Ernst: Die österreichische Personal-Einkommensteuer und das Einkommensteuer-Prinzip - Eine rechtlich-ökonomische Untersuchung, Innsbruck 1909

CANARIS, Claus-Wilhelm: Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, Berlin 1969

CHMIELEWICZ, Klaus: Forschungskonzeptionen der Wirtschaftswissenschaft, 2. Aufl. Stuttgart 1979

| | |
|---|---|
| CLARK, John Bates: | Essentials of Economic Theory - as Applied to Modern Problems of Industry and Public Policy, 2nd ed. New York 1909 |
| COHN, Gustav: | System der Nationalökonomie - Ein Lesebuch für Studirende, Bd. I: Grundlegung, Stuttgart 1885 |
| COMMITTEE ON WAYS AND MEANS: | Hearings on the Subject of Tax Reform, part 5 of 15, Washington D.C. 1969 |
| DERNBURG, Heinrich: | Pandekten, Bd. I, Berlin 1884 |
| DÖRFEL, Hans-Jürgen: | Möglichkeiten zur Schätzung von Lebenseinkommensverläufen aus Querschnittsanalysen, Diss. Darmstadt 1970 |
| EBERT, Armin: | Die Aenderung des Steuerabschnittes und ihre Behandlung nach dem Einkommen-, Körperschafts- und Umsatzsteuer-Gesetz, Diss. Göttingen 1932 |
| ECKER, Ernst: | Über Zeit und Zeitverhältnisse in der Erziehung, Diss. Freiburg i. Br. 1966 |
| EHRLICHER, Werner: | Die Problematik des Zeitmoments in der Theorie des Sparens und Investierens (I. Teil), Diss. Erlangen 1950 |
| ENGELS, Wolfram/ MITSCHKE, Joachim/ STARKLOFF, Bernd: | Staatsbürgersteuer - Vorschlag zur Reform der direkten Steuern und persönlichen Subventionen durch ein integriertes Personalsteuer- und Subventionssystem, Schriften des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler Heft 26, Wiesbaden 1973/74 |
| ENGISCH, Karl: | Einführung in das juristische Denken, 6. Aufl. Stuttgart 1975 |
| FEICK, Hildegard: | Index zu HEIDEGGERs 'Sein und Zeit', 2. Aufl. Tübingen 1968 |
| FIKENTSCHER, Wolfgang: | Methoden des Rechts in vergleichender Darstellung, Bd. IV: Dogmatischer Teil, Tübingen 1977 |
| FRANKE, Siegfried Franz: | Löhne und Gehälter in langfristiger Sicht und ihre Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit - Eine empirische Analyse für die Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden 1979 |
| FRIEDMAN, Milton: | A Theory of the Consumption Function, 6th printing New York/Princeton 1971 |
| FUISTING, B(ernhard): | Die Preußischen direkten Steuern, Bd. IV: Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902 (kurz zitiert als: "Steuerlehre") |

| | |
|---|---|
| GHEZ, Gilbert R./ BECKER, Gary S.: | The Allocation of Time and Goods over the Life Cycle, New York 1975 |
| GOTTSCHALK, Hans-Joachim: | Der Grundsatz der periodengerechten Gewinnabgrenzung im Steuerrecht, Diss. Münster 1972 |
| GRABOWER, Rolf: | Preußens Steuern vor und nach den Befreiungskriegen, Berlin 1932 |
| GRIMM, Dieter (Hrsg.): | Rechtswissenschaft und Nachbarwissenschaften, Bd. I, 2. Aufl. München 1976 |
| GROSSFELD, Bernhard: | Die Einkommensteuer - Geschichtliche Grundlagen und rechtsvergleichender Ansatz, Tübingen 1981 |
| HACKMANN, Johannes: | Die Besteuerung des Lebenseinkommens - Ein Vergleich von Besteuerungsverfahren, Tübingen 1979 (kurz zitiert als: "Lebenseinkommen") |
| HAGEMANN, Günter: | Aufkommenselastizitäten ausgewählter Steuern in der Bundesrepublik Deutschland 1950 bis 1963, Tübingen 1968 |
| HAKELBERG, Udo: | Die Umstellung des Wirtschaftsjahrs und das Einvernehmen mit dem Finanzamt darüber - § 2 Abs. 5 Ziff. 2 EStG und § 5 Abs. 2 KStG, Diss. Köln 1975 |
| HALLER, Heinz: | Probleme der progressiven Besteuerung, Tübingen 1970 |
| ders.: | Die Steuern - Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Aufl. Tübingen 1981 |
| ders./KULLMER, Lore/ SHOUP, Carl S./ TIMM, Herbert: | Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus - Fritz NEUMARK zum 70. Geburtstag, Tübingen 1970 |
| HEIDEGGER, Martin: | Was heißt Denken?, Tübingen 1954 |
| ders.: | Sein und Zeit, 12. Aufl. Tübingen 1972 |
| HEINEMANN, Ernst: | Die Bedeutung der Zeit im materiellen Steuerrecht, Diss. Marburg 1924 |
| HEISENBERG, Werner: | Das Naturbild der heutigen Physik, Hamburg 1956 |

HENKEL, Heinrich: Einführung in die Rechtsphilosophie - Grundlagen des Rechts, 2. Aufl. München 1977

HENSEL, Albert: Steuerrecht, 2. Aufl. Berlin 1927

HEPKER, Michael Z.: A Modern Approach to Tax Law, 2nd ed. London 1975

HERMANN, Friedr(ich) Ben(edikt) Wilh(elm): Staatswirthschaftliche Untersuchungen über Vermögen, Wirthschaft, Productivität der Arbeiten, Kapital, Preis, Gewinn, Einkommen und Verbrauch, München 1832 (Neudruck als 3. Aufl. Leipzig 1924)

HÖHN, Ernst: Steuerrecht - Ein Grundriß des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium, Bern/Stuttgart 1972

HUSSERL, Gerhart: Recht und Zeit - Fünf rechtsphilosophische Essays, Frankfurt/M. 1955

JAKOB, Wolfgang: Steuern vom Einkommen I - Grundlagen der Einkommensteuer, Überschußeinkünfte, Stuttgart 1980

JUNG(-STILLING), Johann Heinrich: Lehrbuch der Finanz-Wissenschaft, Leipzig 1789 (Nachdruck: Wiesbaden 1978)

KAISER, Hermann-Josef: AUGUSTINUS - Zeit und 'Memoria', Diss. Bonn 1969

KAMP, M. Ernst/ MÖSSENER, Ingo/ SCHEER, Christian: Steuerlehre - Besonderer Teil, Vorlesungen über Finanzwissenschaft Bd. V, Bonn 1970

KARSTEN, Johann-Friedrich: Die steuerliche Behandlung gewerblicher Verluste, Berlin 1958

KENNERKNECHT/PISSEL: Der Verlustvortrag und die sonstigen Steueränderungen 1929, Berlin 1929

KEYNES, John Maynard: The General Theory Of Employment, Interest and Money, London 1936 (reprint: London 1964)

KIRCHHOF, Paul: Verwalten und Zeit - Über gegenwartsbezogenes, rechtzeitiges und zeitgerechtes Verwalten, Hamburg 1975

KLEESE, Alfred: Begriff und Bedeutung des 'Zufließens' im Einkommensteuergesetz und der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, Diss. Leipzig 1937

KLUGE, Volker: Das Internationale Steuerrecht der Bundesrepublik, Bd. III der Einführung in das besondere Steuerrecht, München 1976

KÜMMEL, Friedrich: Über den Begriff der Zeit, Tübingen 1962

LANG, Joachim: Systematisierung der Steuervergünstigungen, Ein Beitrag zur Lehre vom Steuertatbestand, Berlin 1974

LEFEBVRE, Francis/ PÖLLATH, Reinhard/ RÄDLER, Albert J.: Steuern in Frankreich, Köln 1976

LEISEGANG, Hans: Die Begriffe der Zeit und Ewigkeit im späteren Platonismus, Münster 1913

LINDER, Staffan B.: The Harried Leisure Class, New York/London 1970 (deutsch: Das Linder-Axiom oder Warum wir keine Zeit mehr haben, Gütersloh/ Wien 1971)

LUHMANN, Niklas Rechtssoziologie - Ausgabe in 2 Bänden, Reinbek bei Hamburg 1972

MAHR, Robert: Das Wesen der Einkommensteuer in geschichtlicher Betrachtung der Verhältnisse in Preussen-Deutschland und England, Diss. Bonn 1948

MARSHALL, Alfred: Principles of Economics - An introductory volume, 8th ed. London 1961

MAUTHNER, Fritz: Wörterbuch der Philosophie, 2. Aufl. Leipzig 1923/24

MAYER, Otto: Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. I, 3. Aufl. Berlin 1924 (Neudruck: Berlin 1961)

MERK, Wilhelm: Steuerschuldrecht, Tübingen 1926

MEYER, Robert: Das Zeitverhältnis zwischen der Steuer und dem Einkommen und seinen Theilen - Ein Beitrag zum österreichischen Steuerrechte und zur Lehre vom Einkommen, Wien 1901

MEYER, Rudolf Walter (Hrsg.): Das Zeitproblem im 20. Jahrhundert, Bern/München 1964

MIRBT, Hermann: Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts, Leipzig/Erlangen 1926

MITSCHKE, Joachim: Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlagen der direkten Besteuerung - Eine meßtechnische Analyse, Diss. Saarbrücken 1974

MOXTER, Adolf: Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung, Tübingen 1982

MUSGRAVE, Richard A.: Finanztheorie, 2. Aufl. Tübingen 1974

MYRBACH-RHEINFELD, Franz Freiherr von: Grundriß des Finanzrechts, Leipzig 1906

NEUMARK, Fritz: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947

ders.: Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961

ders.: Fiskalpolitik und Wachstumsschwankungen, 2. Aufl. Wiesbaden 1969

ders.: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970

NITTKA, Karl: Begriff und Bedeutung des 'Zufließens' im Einkommensteuergesetz, Diss. Frankfurt/M. 1935

NÖLL VON DER NAHMER, Robert: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II: Spezielle Steuerlehre, Köln/Opladen 1964

ORTH, Manfred: Interperiodische Verlust-Kompensation im Gewerbesteuerrecht - Zugleich ein Beitrag zur Gewerbesteuerreform, Diss. Frankfurt/M. / Bern/Cirencester 1980

PAHLKE, Jürgen: Welfare Economics - Grundlage allgemeingültiger wirtschaftspolitischer Entscheidungen?, Berlin 1960

PEFFEKOVEN, Rolf: Einführung in die Grundbegriffe der Finanzwissenschaft, Darmstadt 1976

PERELS, Ernst: Die kirchlichen Zehnten im karolingischen Reiche, Diss. Berlin 1904

PIEROTH, Bodo: Rückwirkung und Übergangsrecht - Verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung, Berlin 1981

PISTORIUS, von: Unser Steuerrecht - Eine Vortragsreihe, Stuttgart 1919

POSNER, Richard A.: Economic Analysis of Law, 2nd. ed. Boston/Toronto 1977

RAISER, Ludwig/ SAUERMANN, Heinz/ SCHNEIDER, Erich (Hrsg.): Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft, Soziologie und Statistik, Berlin 1964

RASENACK, Christian: Buchführung und Bilanzsteuerrecht - Ein Grundriß, Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1979

RECKTENWALD, Horst Claus: Steuerüberwälzungslehre - Theoretische und empirische Verteilung von Abgaben und Kosten, 2. Aufl. Berlin 1966

REICHARDT, Helmut: Statistische Methodenlehre für Wirtschaftswissenschaftler, 6. Aufl. Opladen 1976

REENPÄÄ, Yrjö: Über die Zeit - Darstellung und Kommentar einiger Interpretationen des Zeitlichen in der Philosophie über die Zeit in den Naturwissenschaften, Helsinki 1966

REICHENBACH, Hans: Philosophie der Raum-Zeit-Lehre, Berlin/Leipzig 1928 (Nachdruck: Braunschweig 1977)

ROLPH, Earl R./ BREAK, George F.: Public Finance, New York 1961

ROSCHER, Wilhelm: System der Volkswirthschaft - Ein Hand- und Lesebuch für Geschäftsmänner und Studirende, Bd. I, 17. Aufl. Stuttgart 1883

ROSE, Gerd/ EGGESIECKER, Fritz: Zur Steuerbelastung der freien Berufe, Köln 1971

RUPPE, Hans-Georg: Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes - Probleme der Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung bei den 'Steuerbegünstigungen' der österreichischen Einkommensteuer, Wien 1971

RYDGE, Norman Bede/ COLLIER, J. B.: Commonwealth Income Tax Acts 1922-1929 and Regulations Thereunder, Sydney 1929

SACHSE, Uwe Bernd: Die Abschnittsbesteuerung im Deutschen Ertragsteuerrecht - Prinzip und Ausnahmen, Diss. Mainz 1977

SAWELSKI, F. S.: Die Zeit und ihre Messung, Thun/Frankfurt/M. 1977

SCHICK, Walter: Der Verlustrücktrag, München 1976

SCHINDELMANN, Rudolf: Die Kompensation gewerblicher Verluste im deutschen Steuerrecht, Diss. München 1968

SCHMALENBACH, Eugen: Dynamische Bilanz, 13. Aufl. Köln/Opladen 1962

SCHMIDLIN, Lorenz: Das Prinzip der Periodizität der Gewinnbesteuerung, Diss. Zürich/St. Gallen 1956

SCHMIDT, Dora: Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung - Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik, Tübingen 1926

SCHMIDT, Kurt: Die Steuerprogression, Basel/Tübingen 1960

SCHMIDT, Reiner: Wirtschaftspolitik und Verfassung - Grundprobleme, Baden-Baden 1971

SCHMOLLER, Gustav: Grundriß der allgemeinen Volkswirtschaftslehre, II. Teil, 2. Aufl. München/Leipzig 1923

SCHNEIDER, Dieter: Steuerbilanzen - Rechnungslegung als Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit, Wiesbaden 1978

SCHULZ, Harald: Grundlagen und System der Einkommensbesteuerung - Eine Einführung für Studienanfänger, 3. Aufl. Herne/Berlin 1981

SCHUMPETER, Josef: Theorie der wirtschaftlichen Entwicklung - Eine Untersuchung über Unternehmergewinn, Kapital, Kredit, Zins und den Konjunkturzyklus, 6. Aufl. Berlin 1964

ders.: Geschichte der ökonomischen Analyse, Bd. I, Göttingen 1965

SHACKLE, George L. S.: Time in Economics, Amsterdam 1958

SIEGEL, Theodor: Arbeitsbuch Steuerrecht - Grundzüge des Steuersystems in Strukturübersichten, Beispielen und Aufgaben, München 1979

SIMONS, Henry C.: Personal Income Taxation - The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy, 4th impression Chicago/Ill. 1962

SMITH, Adam: Der Wohlstand der Nationen - Eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen - Aus dem Englischen übertragen und mit einer Würdigung von Horst-Claus RECKTENWALD, München 1974

SOMBART, Werner: Die drei Nationalökonomien - Geschichte und System der Lehre von der Wirtschaft, München/Leipzig 1930

SOMMER, Hans-Dieter: Zweijährige statt einjährigerVeranlagung?, Diss. Erlangen/Nürnberg 1978 (zitiert als "Diss.")

STAMMLER, Rudolf: Die Lehre von dem richtigen Rechte, Berlin 1902

| | |
|---|---|
| STAMMLER, Rudolf: | Wirtschaft und Recht nach der materialistischen Geschichtsauffassung - Eine sozialphilosophische Untersuchung, 5. Aufl. Berlin/Leipzig 1924 |
| STOLL, Gerold: | Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung, Wien 1972 |
| STRELLER, Rudolf: | Statik und Dynamik in der theoretischen Nationalökonomie, Leipzig 1926 |
| STÖTZEL, Wolfgang: | Das Mark-gleich-Mark-Prinzip und unsere Wirtschaftsordnung - Über den sogenannten Nominalismus, insbes. im Schuld- und Steuerrecht, Baden-Baden 1979 |
| STUHRMANN, Gerd: | Bilanzzusammenhang und Veranlagungszeitraum, Diss. Köln 1969 |
| THEIS, Winfried: | Der Erbe im Einkommensteuerrecht, Diss. Köln 1962 |
| TIMM, Charlotte: | Eigentumsgarantie und Zeitablauf, Baden-Baden 1977 |
| TIPKE, Klaus: | Steuerrecht - Ein systematischer Grundriß, 8. Aufl. Köln 1981 |
| ders. (Hrsg.): | Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, Köln 1982 |
| VICKREY, William Spencer: | Agenda For Progressive Taxation, New York 1947 (reprint: Clifton N. J. 1972) |
| VOCKE, Wilhelm: | Die Grundzüge der Finanzwissenschaft, Leipzig 1894 |
| VOGT, Fritz J.: | Bilanztaktik, 4. Aufl. Heidelberg 1955 |
| WAGNER, Adolph: | Grundlegung der politischen Oekonomie, I. Teil: Grundlagen der Volkswirthschaft, 3. Aufl. Leipzig 1892 (zitiert als: "Grundlagen der Volkswirthschaft) |
| WENDORFF, Rudolf: | Zeit und Kultur - Geschichte des Zeitbewußtseins in Europa, Opladen 1980 |
| WHITEMAN, Peter G./ MIKRE, David C.: | WHITEMAN and WHEATCROFT on Income Tax, 2nd ed. London/Edinburgh 1976 |
| WIEGNER, Edward Alex: | Income Averaging for Federal Personal Income Taxation, Diss. Madison/Wisc. 1969 |

WINIKER, R.: Die Klassensteuer und klassifizirte Einkommensteuer in Preußen, Berlin 1877

WÖHE, Günter: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I: Grundlagen - Der Einfluß der Besteuerung auf das Rechnungswesen des Betriebes, 5. Aufl. München 1978

WOLF, Erik: Die Typen der Tatbestandsmäßigkeit - Vorstudien zur Allgemeinen Lehre vom Besonderen Teil des Strafrechts, Breslau 1931

WOLFF, Hans J./ BACHOF, Otto: Verwaltungsrecht I - Ein Studienbuch, 9. Aufl. München 1974

ZÖPEL, Christoph: Ökonomie und Recht - Ein wissenschaftshistorischer und wissenschaftstheoretischer Beitrag zum Verhältnis von Wirtschafts- und Rechtswissenschaften, Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1974

ZUCK, Rüdiger: Wirtschaftsverfassung und Stabilitätsgesetz, München 1975

B) Aufsätze


ALBERS, Willi: Einkommensbesteuerung - I.: Einkommensteuer, HdWW Bd. II, Stuttgart/New York/Tübingen/Göttingen 1980, S. 189-218

ANDEL, Norbert: Nutzen-Kosten-Analysen, HdF Bd. I, 3. Aufl. Tübingen 1977, S. 475-518

ders.: Einkommensteuer, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 332-402

ANDO, Albert/MODIGLIANI, Franco: The 'Life Cycle' Hypothesis of Saving - Aggregate Implications and Tests, The American Economic Review vol. 53 (1963), S. 55-84

BALL, Kurt: Gesamtschema des Einkommensteuerbegriffs früher und jetzt, DStBl. 2. Jg. (1919/20), Sp. 546 - Sp. 548

BALMES, Rudolf: Das Lebensalter im Steuerrecht - Tabelle der altersabhängigen Steuererleichterungen, RWP 14 D I 1, S. 179-202 (ab 2/1981)

BARSKE, K(urt): Vereinnahmung und Verausgabung im Einkommensteuerrecht, NWB Fach 3, S. 4695-4708 (ab 10/1979)

BARTH, Kuno: Die Veranlagung der Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer seit dem EStG 1925, Wpg. 3. Jg. (1950), S. 112-115

BAYER, Hermann-Wilfried: Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch Steuerbefreiungen, StuW 49. (2.) Jg. (1972), S. 149-156

ders.: Das System des Steuerrechts, BB 30. Jg. (1975) S. 569-577

ders.: Die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts, JA 11. Jg. (1979), S. 140-148 und S. 196-204

ders.: Tatbestandsmäßigkeit, HwStR 2. Aufl. München/Bonn 1981, S. 1404-1408

| | |
|---|---|
| BAYER, Hermann-Wilfried: | Das Völkerrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - Zugleich ein Beitrag zu den Grundbegriffen des sog. Internationalen Steuerrechts, StuW 58. (11.) Jg. (1981), S. 61-75 |
| ders./BIRTEL, Thomas/ HARTMANN, Ulrich: | Der Einkommensteuertatbestand, JA-Studienbogen 10 (1979) |
| ders./MÖLLER, Friedrich Paul: | Das Einkommen - der Steuergegenstand des Einkommensteuerrechts? - Einige Bemerkungen zu einem grundlegenden Mißverständnis, BB 33. Jg. (1978), S. 1-5 |
| BECKER, Enno: | Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen - Begriff und Gestaltung des Steuerabschnitts nach dem Einkommensteuergesetz, StuW 6. Jg. (1927), Sp. 541-562 und Sp. 787-812 (zitiert als "Steuerabschnitt") |
| BEISSE, Heinrich: | Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, BB 30. Jg. (1980), S. 637-646 |
| ders.: | Einkommen, HwStR 2. Aufl. München/Bonn 1981, S. 390-393 |
| BERNEY, Robert E.: | The effect of corporate loss carry-overs on stabilization, National Tax Journal vol. 20 (1967), S. 149-154 |
| BERNSTEIN, Otto: | Ist der Dreijahresdurchschnitt abgetan?, VjSchrStuFR 3. Jg. (1929), S. 264-270 |
| BETHMANN, Gerhard: | Die Problematik der gewerbesteuerlichen Verlustkompensation, StuW 56. (9.) Jg. (1979), S. 332-342 |
| BIEG, Hartmut: | Realisationsprinzip, HwStR 2. Aufl. München/ Bonn 1981, S. 1106-1108 |
| BIRTEL, Thomas: | Die Bemessungsgrundlagen der Zweitwohnungsteuer, Kommunale Steuer-Zeitschrift 30. Jg. (1981), S. 21-27 |
| BLOUGH, Roy: | Averaging Income for Tax Purposes, The Accounting Review vol. 20 (1945), S. 85-96 |
| ders.: | Book Review - Agenda For Progressive Taxation. By William VICKREY, The American Economic Review vol. 38 (1948), S. 670-673 |
| BLUMENSTEIN, Ernst: | Der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz im schweizerischen Steuerrecht, VjSchrStuFR 4. Jg. (1930), S. 329-385 |

| | |
|---|---|
| BLUMENSTEIN, Irene: | Steuerperiode, Veranlagungsperiode und Bemessungsperiode bei der eidgenössischen Wehrsteuer, AfschwAbgR 1o. Jg. (1942), S. 369-394 |
| dies.: | Die Praxis zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 22. Oktober 1944/19. Dezember 1948 (B. Die Einkommensteuer, III. Die zeitliche Bemessung des Einkommens), Monatsschrift für Bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen 54. Jg. (1956), S. 1-22 und S. 65-80 |
| BÖHM, Franz/ EUCKEN, Walter/ GROSSMANN-DOERTH, Hans: | Einleitung zu Heft 1 der Schriftenreihe 'Ordnung der Wirtschaft', in BÖHM, aaO, S. I-XXI |
| BOEKER, Heide: | Abschnittsbesteuerung, HwStR 2. Aufl. München/Bonn 1981, S. 18 |
| BRAVMAN, M. Francis: | Equalization of Tax on All Individuals with the Same Aggregate Income over Same Number of Years, Columbia Law Review vol. 50 (1950), S. 1-28 |
| BUCHANAN, James McGill: | Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zu ihren Nachbardisziplinen, in JOCHIMSEN, Reimut/KNOBEL, Helmut (Hrsg.): Gegenstand und Methoden der Nationalökonomie, Köln 1971, S. 88-105 |
| BÖHLER, Ottmar: | Zur Frage des Dreijahresdurchschnitts bei der Einkommensteuer, VjSchrStuFR 3. Jg. (1929), S. 271-274 |
| COING, Helmut: | Wirtschaftswissenschaften und Rechtswissenschaft, in RAISER/SAUERMANN/SCHNEIDER, aaO, S. 1-7 |
| DAVID, Martin/ GROVES, Harold/ MILLER, Roger F./ WIEGNER, Edward Alex: | Optimal Choices for an Averaging System - A Simulation Analysis of the Federal Averaging Formula of 1964, National Tax Journal vol. 23 (1970), S. 275-295 |
| DEL VECCHIO, Giorgio: | Volkswirtschaftslehre und Rechtswissenschaft, ZfNÖuSt 143. Jg. (1936), S. 274-304 |
| DENEKE, J. F. Volrad: | Die freien Berufe und das materielle Altersrisiko, in Tutzinger Studien, 1. Halbjahresbd. (1969), S. 15-44 |
| DEUTSCH, Antal: | On the Taxation of Life Income, Public Finance Quarterly vol. 3 (1975), S.299-319 |
| DOEHRING, Karl: | Die Wirkung des Zeitablaufs auf den Bestand völkerrechtlicher Regeln, in Jahrbuch der Max-Planck-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften e.V., Heidelberg 1964, S. 70-89 |

DÜRIG, Günter: Zeit und Rechtsgleichheit, in GERNHUBER, Joachim (Hrsg.): Tradition und Fortschritt im Recht - Festschrift gewidmet der Tübinger Juristenfakultät zu ihrem 500-jährigen Bestehen 1977 von ihren gegenwärtigen Mitgliedern, Tübingen 1977, S. 21-46

EGGESIECKER, Fritz: Zur Quantifizierung des Ausbildungsprogressionseffektes der Einkommensteuer, StuW 48. (1.) Jg. (1971), S. 253-260

ENDRISS, H. W.: Zur Notwendigkeit eines Progressionsausgleichs, FR 21. (48.) Jg. (1966), S. 17-20

ENGISCH, Karl: Die Zeit im Recht, in ders.: Vom Weltbild des Juristen, 2. Aufl. Heidelberg 1965, S. 67-109

ERLER (Friedrich): Die Entstehung der Steuerschuld bei direkten Steuern, DStBl. 2. Jg. (1919/20), S. 17-24

ESSER, J.: Zwischenstaatliche Struktur- und Belastungsvergleiche, Institut 'Finanzen und Steuern' Heft 96
Bd. II (Quantifizierung und Vergleich der Last- und Strukturunterschiede in der deutschen und französischen gewerblichen Wirtschaft) Bonn 1973
Bd. V (Zeitnähere Erweiterung und vergleichende Zusammenfassung der Untersuchungen über Last- und Strukturunterschiede in der deutschen, französischen, niederländischen und italienischen gewerblichen Wirtschaft) Bonn 1977

FAIST, Th./STUDER, W.A.: Steuerharmonisierung, Vereinheitlichung der zeitlichen Bemessungsgrundlagen (Prä- oder Postnumerando-Besteuerung?), StR 29. Jg. (1974), S. 286-290

FAUT, Eberhard: Zur Frage der Besteuerung der Nutzung von Wohnraum durch den Eigentümer als Einkommen, StuW 38. Jg. (1961) I, Sp. 286 - Sp. 314

FECHER, Hans: Persönliche allgemeine Vermögensteuer, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 453-485

FICHTELMANN, Helmar: Das Wirtschaftsjahr im Einkommensteuerrecht, NWB Fach 3, S. 4511-4516 (ab 12/1978)

FISCHER, Lutz: Die interperiodische Verlustverrechnung, § 10 d EStG vom Standpunkt der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, DStZ A 64. Jg. (1966), S. 169-172

FRIEDRICHS, Karl: Die Zeit im Steuerrecht - Eine Übersicht über die neuere Rechtsprechung, VjSchrStuFR 4. Jg. (1930), S. 654-662

GÄRTNER, Friedrich Wilhelm: Ueber den Einkommensbegriff, FA 15. Jg. (1898), S. 515-530

GERICKE, Fritz: Ausdehnung der Frist für den steuerlichen Verlustvortrag, DB 33. Jg. (1980), S. 224-227

GERLOFF, Wilhelm: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Deutschlands, HdF Bd. III, 1. Aufl. Tübingen 1929, S. 1-69

GILOY, Jörg: Zur Abzugsfähigkeit vorweggenommener Werbungskosten bei Kapitaleinkünften, BB 34. Jg. (1979), S. 1708-1710

ders.: Zur Periodizität der Einkommensteuer, FR 34. (61.) Jg. (1979), S. 133-137

GRABOWER, Rolf: Die ethische Betrachtungsweise im Steuerrecht, StuW 9. Jg. (1933) I Sp. 49 - Sp. 80

GRASS, Adolf: Streifzüge durch das geltende Einkommensteuerrecht - I. Das abweichende Wirtschaftsjahr in der Einkommensteuer, StbJb. 10. Jg. (1958/59), S. 133-143

GROSS, Gustav: Die Zeit in der Volkswirtschaft, Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft 39. Jg. (1883), S. 126-165

HACKMANN, Johannes: Interperiodische Durchschnittsbesteuerung des Einkommens, FA N.F. 34. Jg. (1975/76), S. 1-38

ders.: Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich - Eine Stellungnahme zum jüngsten Vorschlag von MITSCHKE, StuW 57. (10.) Jg. (1980), S. 318-324 (zitiert als: "Progressionsausgleich")

HACKMANN, Johannes: Zur Problematik steuertariflicher Rückwirkungen bei einer langfristig fortschreitenden Durchschnittsbesteuerung - Eine Replik zu den Bemerkungen von Joachim MITSCHKE, StuW 59. (12.) Jg. (1982), S. 51-52

ders.: Ein Gesetzesvorschlag für einen generellen interperiodischen Progressionsausgleich, StuW 59. (12.) Jg. (1982), S. 173-191

HÄBERLE, Peter: Zeit und Verfassung - Prolegomena zu einem 'zeit-gerechten' Verfassungsverständnis, Zeitschrift für Politik 21. Jg. (1974), S. 111-137

HAHN, Hartmut: Gleichheit und Gleichartigkeit im Steuerrecht - Einige Bemerkungen zu den Zweitwohnungsteuerurteilen des Bundesverwaltungsgerichts, DStR 18. Jg. (1980), S. 215-219

HALLER, Heinz: Rationale Steuersysteme und Bestimmungsgründe empirischer Steuerverfassungen, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 173-201

HARDT: Der Ermittlungszeitraum im Einkommensteuerrecht, DStZ 32. Jg. (1943), S. 89-93

HELPENSTEIN, Franz: Die Durchbrechung des Grundsatzes der Kongruenz im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz durch Nichtberücksichtigung des Verlustvortrages, ZfhF 22. Jg. (1928), S. 177-191

HICKS, John R.: Some Questions of Time in Economics, in TANG, Anthony M./WESTFIELD, Fred M./WORLEY, James S.: Evolution, Welfare, and Time in Economics - Essays in Honor of Nicholas GEORGESCU-ROEGEN, Toronto/Lexington, Mass. 1976, S. 135-151

HOLT, Charles C.: Averaging of Income for Tax Purposes: Equity and Fiscal-Policy Considerations, National Tax Journal vol. 2 (1949), S. 349-361

HÖBSCHMANN, Walter: Die Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in THOMA, Gerhard (Hrsg.): Gegenwartsfragen des Steuerrechts - Festschrift für Armin SPITALER, Köln 1958, S. 107-124

HUNZINGER, Max: Probleme der Kontinuität der Besteuerung und der zeitlichen Zuordnung der Steuerfaktoren im Wehrsteuerrecht, AfschwAbgR 15. Jg. (1946), S. 113-137 und S. 177-198

ISLER, Eugen: Diskrepanzen zwischen effektivem und besteuertem Einkommen gemäß Wehrsteuerbeschluß, StR 10. Jg. (1955), S. 537-548

ders.: Ein Beitrag zum Thema Praenumerando- oder Postnumerandobesteuerung, StR 20. Jg. (1965), S. 417-443

JÄGER, Heinrich: Verbrauch und Sparen als individualökonomische Kategorien, FA N.F. 7. Jg. (1940), S. 20-74

JAHR, Günther: Funktionsanalyse von Rechtsfiguren als Grundlage einer Begegnung von Rechtswissenschaft und Wirtschaftswissenschaft, in RAISER/SAUERMANN/E. SCHNEIDER, aaO, S. 14-26

JASTROW, J.: Studien zur preussischen Einkommensteuer - Untersuchungen über das geltende Recht und seine Fortbildung, JbfNÖSt 3. Jg. (1892), S. 684-718 und S. 839-870

JOB, Ulrich: Das Rechtsinstitut Liebhaberei im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Die Aktiengesellschaft 25. Jg. (1980), S. 100-109

KELLERBACH, Heinrich: Veranlagungszeitraum, Bemessungszeitraum, Ermittlungszeitraum und Wirtschaftsjahr bei der Einkommensteuer, Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht 20. Jg. (1965), S. 241-243.

KENNERKNECHT: Die Bezeichnung 'Erträge' auf dem Gebiete des Reichs-Einkommensteuerrechts, DStBl. 3. Jg. (1920/21), Sp. 154 - Sp. 155

KIRCHNER, Christian: Ökonomische Analyse des Rechts - Interdisziplinäre Zusammenarbeit von Ökonomie und Rechtswissenschaft, in ASSMANN/KIRCHNER/SCHANZE, aaO, S. 75-91

KLOEPFER, Michael: Verfassung und Zeit - Zum überhasteten Gesetzgebungsverfahren, Der Staat 13. Jg. (1974), S. 457-470

KÖHLER, Karl-Heinz von: Die Zeit als Faktor des Verwaltungsrechts, VA 50. Jg. (1959), S. 213-236

KOSIOL, Erich/ SZYPERSKI, Norbert/ CHMIELEWICZ, Klaus: Zum Standort der Systemforschung im Rahmen der Wissenschaften, ZfbF N.F. 17. Jg. (1965), S. 337-378

KROSSELBERG, Hans Günther: Wirtschaftswissenschaft und Rechtswissenschaft, in GRIMM, aaO, S. 168-192

KRUSE, Heinrich Wilhelm: Zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum, FR 17. (44.) Jg. (1962), S. 97-99

ders.: Über Werbungskosten, FR 36. (63.) Jg. (1981), S. 473-479

KRUSE, Heinrich-Wilhelm: Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Rechtsfortbildung, in TIPKE, Grenzen der Rechtsfortbildung ..., aaO, S. 71-83

KUHNKE, Hans-Helmut: Hemmt das Kalenderjahr die Rationalisierung? Monatsblätter für freiheitliche Wirtschaftspolitik 12. Jg. (1966), S. 414-418

LAMMERDING: Nicht-Abgabe von Jahres-Steuererklärungen in strafrechtlicher Sicht, DB 35. Jg. (1982), S. 1346-1347

LANG, Joachim: Das Einkommensteuergesetz 1975 - Gewinn an Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung? Zugleich eine Abhandlung der sachlichen Änderungen im Einkommensteuerrecht und der neuen Kindergeldregelung, StuW 51. (4.) Jg. (1974), S. 293-318.

ders.: Liebhaberei im Einkommensteuerrecht - Grundsätzliches zur Abgrenzung einkommensteuerbarer Einkünfte, zugleich eine Besprechung der Schrift von Hermann-Wilfried BAYER, StuW 58. (11.) Jg. (1981), S. 223-234

LAUFENBURGER, Henry: Die Einkommensbesteuerung, HdF Bd. II, 2. Aufl. Tübingen 1956, S. 448-501

LAUX, Hans: Der neue Einkommensteuertarif 1981, BB 36. Jg. (1981), S. 46-48

LIEFMANN-KEIL, Elisabeth: Zu den Wechselbeziehungen zwischen Rechtswissenschaft und Wirtschaftswissenschaft (Wechselbeziehungen zwischen öffentlichem Recht und Wirtschaftswissenschaft), in RAISER/SAUERMANN/E. SCHNEIDER, aaO, S. 181-188

dies.: Intertemporale Spillovereffekte und öffentlicher Haushalt, in HALLER/KULLMER/SHOUP/TIMM, aaO, S. 483-510

LION, Max: Der Einkommensbegriff nach dem Bilanzsteuerrecht und die SCHANZsche Einkommenstheorie, in TESCHEMACHER, Hans (Hrsg.): Festgabe für Georg von SCHANZ zum 75. Geburtstag, 12. März 1928, Bd. II, Tübingen 1928, S. 273-300

LITTMANN, E(berhard): Der Grundsatz des Bilanzzusammenhangs - Ein Beitrag zur Fortentwicklung des Einkommensteuerrechts, DB 14. Jg. (1961), S.1271-1272

ders.: Bilanzzusammenhang - Rechtskraft - Verjährung, DB 15. Jg. (1962), S. 813-816

ders.: Grenzen der Abschnittsbesteuerung bei der Einkommensteuer, RWP 14 Steuer-R D E.St. II B 55, S. 11-26

| | |
|---|---|
| LITTMANN, Konrad: | Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in HALLER/KULLMER/SHOUP/TIMM, aaO, S. 113-134 |
| ders.: | Problemstellung und Methoden der heutigen Finanzwissenschaft, HdF Bd. I, 3. Aufl. Tübingen 1977, S. 99-123 |
| ders.: | Überblick über die Ertragsteuern, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 565-574 |
| LOITLSBERGER, Erich: | Die Zusammenarbeit zwischen Betriebswirtschaftslehre und Recht - dargestellt am Beispiel der Entwicklung des steuerrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Gewinnbegriffs, in RAISER/SAUERMANN/E. SCHNEIDER, aaO, S. 154-171 |
| LOEWER, Albrecht: | Über die Möglichkeit, die Rückwirkung im Steuerrecht zu beschränken, StuW 29. Jg. (1952) I Sp. 159 - Sp. 170 |
| LUHMANN, Niklas: | Die Knappheit der Zeit und die Vordringlichkeit des Befristeten, Die Verwaltung 1. Jg. (1968), S. 3-30 (Nachdruck: Ders. /Hrsg./ : Politische Planung - Aufsätze zur Soziologie von Politik und Verwaltung, Opladen 1971, S. 143-164) |
| MAHR, Werner: | Das Gesetz der zeitlichen Einkommensfolge und der ZWIEDINECKsche Prozeß, JbfNöSt 161. Jg. (1949), S. 321-370 |
| MANN, Fritz Karl: | Abriß einer Geschichte der Finanzwissenschaft, HdF Bd. I, 3. Aufl. Tübingen 1977, S. 78-98 |
| McKEAN, Roland M.: | Spillovers from the Rising Value of Time, The Quarterly Journal of Economics vol. 87 (1973), S. 638-640 |
| MEILICKE, Heinz/ HOHLFELD, Klaus: | Unzulässige Mehrfachbesteuerung bei abweichendem Wirtschaftsjahr in 1956/57, BB 12. Jg. (1957), S. 793-797 |
| MESSMER, Kurt: | Die Fiktion im Steuerrecht - Bräuche und Mißbräuche, StbJb. 29. Jg. (1977/78), S. 65-127 |
| ders.: | Die höchstrichterliche Rechtsprechung zu Familienpersonengesellschaften im Einkommensteuerrecht - Bestandsaufnahme und kritische Betrachtung, StbJb. 31. Jg. (1979/80), S. 163-258 |

MESTMÄCKER, Ernst-Joachim: Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft im Aktienrecht, in RAISER/SAUERMANN/E. SCHNEIDER, aaO, S. 103-119

MEYER-ARNDT, L./ RÖMER, Emil: Die Behandlung abweichender Wirtschaftsjahre bei der Einkommensteuerveranlagung 1956 - Zwei Diskussionsbeiträge zum Steueränderungsgesetz 1957, DB 10. Jg. (1957), S. 756-758

MILDE, Hellmuth: Konsumzeit, Arbeitszeit und Suchzeit in der Theorie des Haushalts, JbfNÖSt 188. Jg. (1973), S. 481-493

MIRRE, Ludwig: Besprechung von BÜHLER, Ottomar (sic!): Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I: Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927, VjSchrStuFR 2. Jg. (1928), S. 698-702

MITTELBACH, Rolf: (Nochmals:) Bilanzidentität und Abschnittsbesteuerung, DStR 1. Jg. (1962/63), S. 262-268

ders.: Steuervergünstigungen für Vorauszahlungen auf eine mehrjährige Tätigkeit, DB 34. Jg. (1981), S. 180-182

MITSCHKE, Joachim: Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, StuW 57. (10.) Jg. (1980), S. 122-134 (zitiert als "Progressionsausgleich")

ders.: Textentwurf einer EStG-Änderung zur Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, StuW 57. (10.) Jg. (1980), S. 252-267

ders.: Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich - Bemerkungen zur Stellungnahme von Johannes HACKMANN, StuW 58. (11.) Jg. (1981), S. 255-260 (zitiert als "Bemerkungen")

MÖLLERS, Alfred: Abweichende Wirtschaftsjahre nach dem Steueränderungsgesetz vom 26. 7.1957, Wpg. 10. Jg. (1957), S. 521-523

MONDORF: Zur Anpassung der ESt-Vorauszahlungen für den 'laufenden' Veranlagungszeitraum, DB 3. Jg. (1952), S. 728

MOXTER, Adolf: Steuerliche Gewinn- und Vermögensermittlung, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 203-237

| | |
|---|---|
| MÖLLER, Joseph Heinz: | Zeit und Zeitlichkeit in der Wirtschaftswissenschaft, Freiburger Dies Universitatis 8. Jg. (1960/61), S. 85-98 |
| ders.: | Zum Problem der Zeit in der Wirtschaftswissenschaft, Jahrbücher des Instituts für christliche Sozialwissenschaften 3. Jg. (1962), S. 261-274 |
| MÖLLER, Friedrich Paul: | Sachverhalt, HwStR 2. Aufl. München/Bonn 1981, S. 1167 |
| MÖLLER, Helmut Ernst: | Der Zeitbegriff DEUTINGERs und HEIDEGGERs, Diss. Bonn 1934 |
| MUSGRAVE, Richard A.: | Der gegenwärtige Stand der Theorie der Besteuerung, FA N.F. 39. Jg. (1981), S. 29-42 |
| MYRBACH, Franz von: | Die Reform der directen Steuern in Österreich, JbfGVV 22. Jg. (1898), S. 93-124 |
| NAWIASKY, Hans: | Beiträge zur Theorie des Steuerrechts, DStBl. 8. Jg. (1925), Sp. 356-365, Sp. 417-433 und Sp. 486-500 |
| NEUMARK, Fritz: | Probleme der allgemeinen Einkommenstheorie, in ders., Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, aaO, S. 23-52 |
| ders.: | Vom Wesen der Besteuerung, in ders., Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, aaO, S. 335-348 |
| ders.: | Probleme der Steuerprogression, in ders., Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, aaO, S. 369-390 |
| ders.: | Planung in der öffentlichen Finanzwirtschaft, in SCHNEIDER, Erich (Hrsg.): Rationale Wirtschaftspolitik und Planung in der Wirtschaft von heute, Berlin 1967, S. 173-205 |
| ders.: | Betrachtungen zur steuerrechtlichen Liebhaberei - Zu Hermann-Wilfried BAYER: Die Liebhaberei im Steuerrecht, FA N.F. 40. Jg. (1982), S. 150-154 |
| NIEHANS, Juerg: | Die Zeit im Spiegel der Wirtschaftstheorie, in MEYER, R. W., aaO, S. 268-295 |
| OPIE, Redvers: | MARSHALL's Time Analysis, The Economic Journal vol. 41 (1931), S. 199-215 |
| OPOCHER, Enrico: | Recht und Zeit, in KAUFMANN, Erich (Hrsg.): Die ontologische Begründung des Rechts, Bad Homburg v.d.H. 1965, S. 319-327 |

ORTH, Manfred: Überlegungen zum zweijährigen Verlustrücktrag i.d.F. des Entwurfs eines 2. Haushaltsstrukturgesetzes, FR 36. (63.) Jg. (1981), S. 525-536

OTT, Alfred Eugen: Der Zeitbegriff in der Wirtschaftstheorie, in SCHNEIDER, Erich (Hrsg.): Wirtschaftskreislauf und Wirtschaftswachstum - Carl FÖHL zum 65. Geburtstag, Tübingen 1966, S. 131-141

OTT: Wann entsteht die Einkommensteuerschuld?, DStBl. 7. Jg. (1924), Sp. 121 - Sp. 126

ders.: Zum Verhältnis von Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer, DStBl. 13. Jg. (1930), Sp. 987-996 und Sp. 1073-1080

PAHLKE, Jürgen: Beziehungen zwischen der konjunkturpolitischen Zielsetzung und anderen Aufgaben der Finanzpolitik sowie den politischen Gegebenheiten, in ZEITEL, Gerhard/PAHLKE, Jürgen (Hrsg.): Konjunkturelle Stabilität als wirtschaftspolitische Aufgabe, Tübingen 1962, S. 51-64

ders.: Steuerpolitische Grundfragen, FA N.F. 28. Jg. (1969), S. 42-54

ders.: Wirkungen negativer Einkommensteuern auf das individuelle Arbeitsangebot, JbfNÖSt 190. Jg. (1975/76), S. 219-234

ders.: Stabilizing budget policy - altes Konzept und neue Variante in der Sicht der KEYNESianer und der Monetaristen, in ders./SEUFERLE, Walter (Hrsg.): Woldemar KOCH zum 80. Geburtstag - Beiträge seiner Schüler zur Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik, Bochum 1982, S. 39-45

PAPE, Ernst: Steuerveranlagung und Entstehung der Steuerschuld, DStBl. 13. Jg. (1930), Sp. 219-224

PAULICK, Heinz: Die wirtschaftspolitische Lenkungsfunktion des Steuerrechts und ihre verfassungsmäßigen Grenzen, in HALLER/KULLMER/SHOUP/TIMM, aaO, S. 203-228

| | |
|---|---|
| PAULSEN, Andreas: | Die wirtschaftlichen Grundbegriffe und der Zeitfaktor, JbfNÖSt 161. Jg. (1949), S. 371-410 |
| PEFFEKOVEN, Rolf: | Persönliche allgemeine Ausgabensteuer, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 417-452 |
| PLEW: | Steuerlicher Betriebsgewinn im dreijährigen Durchschnitt, FR 4.Jg. (1949), S. 43-45 |
| POHMER, Dieter: | Die betriebswirtschaftliche Problematik der Gewinnrealisation und der Periodenabgrenzung unter dem Gesichtspunkt der Erfolgsbesteuerung, Wpg. 10. Jg. (1957), S. 461-466, S. 498-501, S. 523-529 und S. 551-553 |
| ders.: | Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensumverteilung, in HALLER/KULLMER/SHOUP/TIMM, aaO, S. 135-167 |
| ders.: | Wirkungen finanzpolitischer Instrumente, HdF Bd. I, 3. Aufl. Tübingen 1977, S. 193-346 |
| POLINSKY, Alan Mitchell: | Ökonomische Analyse des Rechts als ein potentiell mangelhaftes Produkt - Eine Verbraucherinformation zu POSNERs 'Ökonomische Analyse des Rechts', in ASSMANN/KIRCHNER/SCHANZE, aaO, S. 113-145 |
| POLLAK, Helga: | Der Einfluß ungleichmäßigen Einkommenswachstums auf die Aufkommenselastizität einer Einkommensteuer in Wachstumszyklen unterschiedlichen Typs, dargestellt anhand eines einfachen Modells, in HALLER/KULLMER/SHOUP/TIMM, aaO, S. 169-183 |
| POPITZ, Johannes: | Einkommensteuer, HwStW Bd. III, 4. Aufl. Jena 1926, S. 400-490 |
| POSNER, Richard A.: | Recht und Ökonomie - Eine Einführung, in ASSMANN/KIRCHNER/SCHANZE, aaO, S. 93-112 |
| RAHMANN, Bernd: | Eingebaute Flexibilität im Konzept der Fiscal Policy, WiSu 8. Jg. (1979), S. 561-565 und S. 617-621 |
| RAISCH, Peter/ SCHMIDT, Karsten: | Rechtswissenschaft und Wirtschaftswissenschaften, in GRIMM, aaO, S. 143-167 |

RISSE, Heinz: Wie man die Steuererhebung vereinfachen könnte - Ein Beitrag zur Steuerreform, BB 29. Jg. (1974), S. 493

RITTER, Wolfgang: Verluste - Stiefkinder des Steuerrechts, FR 33. (60.) Jg. (1980), S. 397-402

ROBERTS, Marc J.: On Time, The Quarterly Journal of Economics vol. 87 (1973), S. 646-650

RÖTTINGER, Karl: Über Rationalisierung der Steuerveranlagung und Dezentralisation in der Finanzverwaltung, StuW 8. Jg. (1929) I Sp. 460 - Sp. 495

ROSE, Gerd: Steuerberatung und Wissenschaft, StbJb. 21. Jg. (1969/70), S. 31-70

ders.: Was heißt und zu welchem Ende studiert man Steuerwissenschaften?, DStZ A 64. Jg. (1976), S. 174-181

ROSE, Manfred: Das fiskalische Ziel der Besteuerung, Kyklos 26. Jg. (1973), S. 815-840

ROSENSTEIN-RODAN, Paul N.: Grenznutzen, HwStW Bd. IV, 4. Aufl. Jena 1927, S. 1190-1223

ders.: The Rôle of Time in Economic Theory, Economica N.S. vol. 1 (1934), S. 77-97

RUDOLF, Walter: Territoriale Grenzen der staatlichen Rechtsetzung, Berichte der Deutschen Gesellschaft für Völkerrecht Heft 11 (1973), S. 7-42

SATO, Rynzo: Finanzpolitik in einem neoklassischen Wachstumsmodell - Eine Analyse des Zeitbedarfs zur Gleichgewichtsanpassung, in RECKTENWALD, Horst Claus (Hrsg.): Finanztheorie, 2. Aufl. Köln/Berlin 1970, S. 231-238

SATTLER: Die Neufestsetzung der Ertragsteuer-Vorauszahlungen, DB 3. Jg. (1952), S. 606

SAUER, Otto: Grundsätze des Bilanzsteuerrechts nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, NWB Fach 17 a, S. 677-712 (ab 1/1979)

SCHANZ, Georg: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FA 13. Jg. (1896), S. 1-87

SCHANZE, Erich: Ökonomische Analyse des Rechts in den U.S.A.-Verbindungslinien zur realistischen Tradition, in ASSMANN/KIRCHNER/SCHANZE, aaO, S. 3-19

SCHELLING, Thomas C.: Foreword to the Symposium 'Time in Economic Life', The Quarterly Journal of Economics, vol. 87 (1973), S. 627-628

SCHERRER, Gerhard: Zum Einfluß des Verlustrücktrages auf die unternehmerische Investitionsentscheidung, in ALBACH, Horst/SIMON, Hermann (Hrsg.) : Investitionstheorie und Investitionspolitik privater und öffentlicher Unternehmen, Wiesbaden 1976, S. 371-389

SCHEUFFELE, Peter: Bilanzzusammenhang bei der Gewinnermittlung - Besteuerung eines Scheingewinns, BB 18. Jg. (1963), S. 35-37

SCHLÖTER, Eugen: Die zeitliche Begrenzung des Steuerobjekts in der direkten kantonalen Besteuerung, AfschwAbgR 1. Jg. (1932/33), S. 305-319

SCHMIDT, Kurt: Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Theorie vom proportionalen Opfer, FA N.F. 26. Jg. (1967), S. 385-404

ders.: Grundprobleme der Besteuerung, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 120-173

ders.: Übersicht zu 'Einkommensbesteuerung', HdWW Bd. II, Stuttgart/New York/Tübingen/Göttingen 1980, S. 189

SCHMIDT-LIEBIG, Axel: Der Gewerbebetriebsbegriff der §§ 2 I Ziff. 2, 15 I EStG, StuW 54. (7.) Jg. (1977), S. 302-317

SCHMÖLDERS, Günter/KAISER, Hans: Steuertarif, HwStR 2. Aufl. München/Bonn 1981, S. 1356-1359

SCHMOLLER, Gustav: Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprincipien der Steuerlehre, Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft 19. Jg. (1863), S. 1-86

SCHNEIDER, Dieter: Sofortiger Verlustausgleich statt Teilwertabschreibung - ein Problem der Steuerreform, Wpg. 23. Jg. (1970), S. 68-72

ders.: Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, ZfbF N.F. 23. Jg. (1971), S. 352-394

ders.: Realisationsprinzip und Einkommensbegriff, in BAETGE, Jörg/MOXTER, Adolf/SCHNEIDER, Dieter (Hrsg.): Bilanzfragen - Festschrift zum 65. Geburtstag von Ulrich LEFFSON, Düsseldorf 1976, S. 101-117

| | |
|---|---|
| SCHNEIDER, Dieter: | Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Vermögensbesteuerung, FA N.F. 37. Jg. (1979), S. 26-49 |
| ders.: | Körperschaftsteuer, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 509-563 |
| ders.: | Bilanzrechtsprechung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, BB 30. Jg. (1980), S. 1225-1232 |
| ders.: | Rechtssichere Gesetzesanwendung und Steuerplanung - Ein Beitrag zur ökonomischen Analyse des Rechts, in TIPKE, Grenzen der Rechtsfortbildung ..., aaO, S. 85-98 |
| SCHULZ, Harald: | Zur Frage des Steuergegenstandes der Einkommensteuer - Ein Diskussionsbeitrag zum Tatbestand des Einkommensteuergesetzes und zugleich eine Stellungnahme zu BAYER/MÜLLER, BB 1978, Seite 1 ff., BB 34. Jg. (1978), S. 1259-1262 |
| SHOUP, Carl S.: | Tax Reform, in HALLER/KULLMER/SHOUP/TIMM, aaO, S. 245-252 |
| SIEVERT, Olaf: | Zu den Problemen einer wachstumsorientierten Finanzpolitik, Briefe des Instituts 'Finanzen und Steuern' Nr. 178, Bonn 1979, S. 8-49 |
| SLITOR, Richard E.: | The Flexibility of Income Tax Yield Under Averaging, Journal of Political Economy vol. 54 (1946), S. 266-268 |
| SÖFFING, Günter: | Der neue Verlustrücktrag nach § 10 d EStG, FR 31. (58.) Jg. (1976), S. 209-217 |
| ders.: | Möglichkeiten und Grenzen einer Verlagerung von Einkünften auf die folgende Generation, StbJb. 30. Jg. (1978/79), S. 301-374 |
| SOMMER, Hans-Dieter: | Zweijährige statt einjähriger Veranlagung?, StuW 57. (10.) Jg. (1980), S. 310-317 (zitiert als "Aufsatz") |
| SPEICH, G.: | Vorweggenommene Betriebsausgaben und Werbungskosten im Einkommensteuerrecht, NWB Fach 3, S. 4721-4724 (ab 12/1979) |
| STEGER, Wilbur A.: | Lifetime Income Averaging - What It Means for the Professional, Tax Law Review vol. 12 (1957), S. 427-433 |

| | |
|---|---|
| STEGER, Wilbur A.: | On the Theoretical Equity of an Averaging Concept for Income Tax Purposes, Tax Law Review vol. 13 (1958), S. 211-227 |
| STEUERLE, Eugene/ McHUGH, Richard/ SUNLEY, Emil M.: | Who benefits from Income Averaging?, National Tax Journal vol. 31 (1978), S. 19-32 |
| STRUTZ, G(eorg): | Homogene Landeseinkommensteuer oder Reichseinkommensteuer?, DStBl. 1. Jg. (1918/19), Sp. 91 - Sp. 100 |
| ders.: | Das Schicksal der Einkommensteuer, DStBl. 6. Jg. (1923), Sp. 363 - Sp. 370 |
| ders.: | Die Einkommensteuer, in ders. (Hrsg.): Handbuch des Reichssteuerrechts - Systematische Darstellung der Steuergesetze (einschließl. Zollrecht) des Deutschen Reiches, Berlin 1924, S. 114-250 |
| UELNER, Adalbert: | Die steuerfreie Übertragung stiller Reserven - Der neue § 6 b EStG, DStR 2. Jg. (1964), S. 667-675 |
| VANGEROW, Friedrich: | Erläuterungen zur Rechtsprechung - Zum Urteil des BFH vom 27. 3.1962 - I 136/60 S - StuW 34. Jg. (1962) I Sp. 533 - Sp. 558 |
| VEIT, Otto: | Wirtschaftswissenschaften und Rechtswissenschaft, in RAISER/SAUERMANN/E.SCHNEIDER, aaO, S. 8-11 |
| VICKREY, William: | Averaging of Income for Income-Tax Purposes, The Journal of Political Economy vol. 47 (1939), S. 379-397 (reprint in MUSGRAVE, Richard A./SHOUP, Carl S. [eds.]: Readings in the Economics of Taxation, London 1959, S. 77-95) |
| ders.: | The Effect of Averaging on the Cyclical Sensitivity of the Yield of the Income Tax, The Journal of Political Economy vol. 53 (1945), S. 275-277 |
| ders.: | Tax Simplification through Cumulative Averaging, Law and Contemporary Problems vol. 34 (1969), S. 736-750 |
| ders.: | Cumulative Averaging after Thirty Years, in BIRD, Richard M./HEAD, John G. (eds.): Modern Fiscal Issues - Essays in Honor of Carl S. SHOUP, Toronto 1972, S. 117-133 |

VOEGELIN, Erich: Die Zeit in der Wirtschaft, Archiv für Sozialwissenschaft und Sozialpolitik 53. Jg. (1925), S. 186-211

VOGEL, Horst A.: Steuertechnik und Steuerverwaltung, HdF Bd. II, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 267-315

VOGEL, Klaus: Die Besonderheit des Steuerrechts, DStZ A 65. Jg. (1977), S. 5-12

WACKE, Gerhard: Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit - Die drei Arten der Gleichmäßigkeit als Auflösung des gesetzlichen Tatbestandes, StuW 24. Jg. (1947) I Sp. 22 - Sp. 66

WAGNER, Adolph: Die Reform der directen Staatsbesteuerung in Preussen im Jahre 1891, FA 8. Jg. (1891), S. 551-810

WAGNER, Joachim: Schafft Gesetze auf Zeit!, Die Zeit v. 1. 6.1980, S. 16

WALDNER, Wolfgang: Bilanzidentität und Abschnittsbesteuerung, DStR 1. Jg. (1962/63), S. 229-234

WALLIS, Hugo von: Entstehung und Fälligkeit der ESt.- bzw. KSt.-Vorauszahlungen, FR 18. (45.) Jg. (1963), S. 48-49

WEIDMANN, H.: Uebergang zur Postnumerando-Besteuerung mit jährlicher Veranlagung - ja oder nein. Ergebnis unserer Leserumfrage, StR 21. Jg. (1966), S. 389-397

WEISSE, Günter: Einführung des steuerlichen Verlustrücktrages, DStR 14. Jg. (1976), S. 203-206

WEISSENSEE, Carl: Zum Bilanzzusammenhang, StuW 34. Jg. (1962) I Sp. 669 - Sp. 678

WINKLER, Wilhelm: Einkommen, HwStW Bd. III, 4. Aufl. Jena 1926, S. 367-400

WITTENBURG, Paul Bernhardt: Wirtschaft und Zeit - Eine Untersuchung über den Begriff der ökonomischen Zeit, Heidelberger Studien aus dem Institut für Sozial- und Staatswissenschaften Bd. II (1932), S. 1-129

WOLLNY, Paul/ HELLWIG, Peter: Veranlagung, HwStR 2. Aufl. München/Bonn 1981, S. 1489-1493

ZECKHAUSER, Richard: Time as the Ultimate Source of Utility, The Quarterly Journal of Economics, vol. 87 (1973), S. 668-673

ZEPPERNIK, Ralf: Die Bedeutung der Finanz- und Sozialpolitik für die Einkommensverteilung, FA N.F. 32. Jg. (1973/74), S. 425-463

ZIMMERMANN, E.: Das Einkommen als Gegenstand der Besteuerung, DStBl. 8. Jg. (1925), Sp. 22 - Sp. 31

ders.: Die Bedeutung des Steuerabschnitts für die Einkommensteuer, DStBl. 9. Jg. (1926), Sp. 455 - Sp. 461

ders.: Wie weit wird die Besteuerung des Einkommens durch Vorgänge aus der Zeit vor oder nach dem Steuerabschnitt berührt?, DStBl. 17. Jg. (1934), Sp. 285 - Sp. 294

ZIMMERMANN, Horst: Instrumente der Finanzpolitik, HdF Bd. I, 3. Aufl. Tübingen 1977, S. 166-192

ZWIEDINECK-SÜDENHORST, Otto von: Die Arbeitslosigkeit und das Gesetz der zeitlichen Einkommensfolge, Weltwirtschaftliches Archiv 34. Jg. (1931), S. 361-386

C) Kommentare


| | |
|---|---|
| BECKER, Enno: | Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 - Handkommentar der Reichsteuergesetze (Besitz- und Verkehrsteuern) Bd. II, Stuttgart 1928 (zitiert als "Komm. EStG 1925") |
| BLÜMICH, Walter/ FALK, Ludwig: | Einkommensteuergesetz-Kommentar, 11. Aufl. München - Stand: September 1981 (Loseblattsammlung, zitiert als "BLÜMICH/FALK") |
| FUISTING, B(ernhard): | Die Preußischen direkten Steuern, Bd. I: Kommentar zum Einkommensteuergesetze in der Fassung vom 19. Juni 1906, 7. Aufl. Berlin 1907 (zitiert als "Kommentar") |
| HERRMANN, Carl/ HEUER, Gerhard: | Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetze, 18. Aufl. Köln - Stand: April 1982 (Loseblattsammlung, zitiert als "HERRMANN/ HEUER") |
| LADEMANN/ SÖFFING (Günter)/ BROCKHOFF (Hedin): | Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 3. Aufl. Stuttgart/München/Hannover - Stand: Februar 1982 (Loseblattsammlung, zitiert als "LADEMANN/SÖFFING/BROCKHOFF") |
| LENSKI, Edgar/ STEINBERG, Wilhelm/ STÄUBER, Hans-Wilhelm: | Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 5. Aufl. Köln - Stand: Januar 1982 (Loseblattsammlung, zitiert als "LENSKI/ STEINBERG/STÄUBER") |
| HÜBSCHMANN (Walter)/ HEPP/ SPITALER (Arnim): | Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen, 6. Aufl. Köln - Stand: März 1976 (Loseblattsammlung, zitiert als "HÜBSCHMANN/HEPP SPITALER") |
| KÖHN, Rolf/ KUTTER, Heinz/ HOFMANN, Ruth: | Abgabenordnung (AO 1977), Finanzgerichtsordnung, Nebengesetze, 13. Aufl. Stuttgart 1979 (zitiert als "KÖHN/KUTTER/HOFMANN") |
| LITTMANN, Eberhard: | Das Einkommensteuerrecht - Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Bd. I - 13. Aufl. Stuttgart 1981 Bd. II - 13. Aufl. Stuttgart 1982 (zitiert als "LITTMANN") |
| STRUTZ, Georg: | Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 nebst den Ausführungsbestimmungen, Bd. I, Berlin 1927 (zitiert als "Komm. EStG 1925") |

D) Gesetzesmaterialien

(Die Fundstellen der genannten Einkommensteuergesetze sind im Abkürzungsverzeichnis angegeben.)


| | |
|---|---|
| DEUTSCHER BUNDESTAG: | Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954, BT-Drs. II/481 (zitiert als "Begr. StNOG 1954") |
| ders.: | Begründung zum Entwurf eines 2. Steueränderungsgesetzes v. 10. 8.1971, BT-Drs. VI/1901 (zitiert als "Begr. 2. StÄndG 1971") |
| ders.: | Begründung zum Entwurf eines 3. Steuerreformgesetzes v. 26.10.1973, BT-Drs. VII/1470 (zitiert als "Begr. EStRefG 1974") |
| DEUTSCHER REICHSTAG: | Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Überleitung der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer in das regelmäßige Veranlagungsverfahren v. 23. 4.1925, RT-Drs. III/794 (zitiert als "Begr. Steuerüberleitungsgesetz 1925") |
| ders.: | Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes v. 23. 4.1924, RT-Drs. III/795 (zitiert als "Begr. EStG 1925") |
| ders.: | Denkschrift über die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt und die Abzugsfähigkeit des Verlustvortrages bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Verhandlungen des Reichstags, IV. Wahlperiode (1928), Bd. 435, Nr. 940 (zitiert als "Denkschrift") |
| ders.: | Begründung zum Einkommensteuergesetz v. 16.10.1934, RStBl. 1935 I Nr. 23 (v. 8. 1. 1935), (zitiert als "Begr. EStG 1934") |
| DEUTSCHE VERFASSUNGGEBENDE NATIONALVERSAMMLUNG: | Entwurf eines Reichseinkommensteuergesetzes v. 29.11.1919, Drs. der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung 1919, Nr. 1624 (zitiert als "Begr. EStG 1920") |

LÜBECKER STEUERBEHÖRDE: Gutachtliche Erklärung v. 15.12.1886 zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, FA 7. Jg. (1890), S. 623-642

SACHVERSTÄNDIGENRAT: Sondergutachten zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Vor Kurskorrekturen - Zur finanzpolitischen und währungspolitischen Situation im Sommer 1981, BT-Drs. IX/641

ENTSCHEIDUNGSREGISTER

A) Bundesverfassungsgericht

| Datum | Az. | BVerfGE (Bd., Anfangsseite) |
|---|---|---|
| 31. 5.1960 | 2 BvL 4/59 | 11, 139 (Beschl.) |
| 19.12.1961 | 2 BvL 6/59 | 13, 261 |
| 19.12.1961 | 2 BvR 1/60 | 13, 274 |
| 14. 3.1963 | 1 BvL 28/62 | 15, 313 |
| 7. 7.1964 | 2 BvL 22 u. 23/63 | 18, 135 (Beschl.) |
| 16.11.1965 | 2 BvL 8/64 | 19, 187 |
| 11. 7.1970 | 1 BvL 17/67 | - (BGBl. 1970 I 1145) |
| 8. 2.1977 | 1 BvR 199 u. 217/74 | 44, 37 (Beschl.) |

B) Finanzgerichtsbarkeit

1. Reichsfinanzhof

| Datum | Az. | RFHE (Bd., Anfangsseite) |
|---|---|---|
| 22. 5.1919 | I A 51/19 | 1, 115 |
| 20. 4.1923 | I A 48/23 | 12, 107 |
| 29.10.1924 | VI e A 186/24 | 15, 47 |
| 9. 2.1927 | VI A 34/27 | 20, 211 |
| 21.12.1927 | VI A 505/27 | 22, 339 |
| 8. 8.1930 | VI A 1268/30 | 27, 107 |
| 29.10.1930 | VI A 1/30 | - (StuW 1931, Nr. 23) |
| 25. 3.1931 | VI A 1961/30 | - (RStBl. 1931, 318) |
| 23. 3.1932 | VI A 1450/31 | - (StuW 1932 II Nr. 629) |
| 15.12.1932 | III A 302/32 | 32, 139 |
| 23. 3.1933 | VI A 933/31 | - (RStBl. 1933, 635) |
| 1. 3.1934 | VI A 964/33 | - (RStBl. 1934, 341) |
| 3. 4.1935 | VI A 251/34 | - (StuW 1935 II Nr. 282) |
| 21. 7.1937 | VI A 377/37 | 42, 18 |
| 30.11.1938 | VI 261/38 | - (RStBl. 1939, 173) |
| 15. 2.1939 | VI 841, 842/38 | - (RStBl. 1939, 393) |
| 16.10.1940 | VI 368/40 | 49, 216 |
| 30. 4.1942 | IV 11/42 | - (RStBl. 1942, 817) |

2. Oberster Finanzgerichtshof

| Datum | Az. | RFHE (Bd., Anfansseite) |
|---|---|---|
| 16. 4.1947 | VI 3/46 S | 54, 204 |

3. Bundesfinanzhof

| Datum | Az. | BFHE (Bd., Anfangsseite) |
|---|---|---|
| 1.12.1950 | IV 302/50 S | 55, 22 |
| 25. 1.1951 | I D 4/50 S | 55, 182 (Gutachten) |
| 6. 4.1951 | IV 70/51 S | 55, 262 |
| 14. 4.1953 | I 44/53 U | 57, 406 |
| 9. 6.1953 | I 34/53 S | 57, 654 |
| 29.10.1953 | IV 238/53 U | 58, 102 |
| 10.12.1953 | IV 353/52 U | 58, 510 |
| 28. 1.1954 | IV 255/53 U | 58, 516 |
| 5. 8.1954 | IV 91/54 U | 59, 129 |
| 12. 5.1955 | IV 69/55 U | 61, 39 |
| 19. 7.1955 | I 203/53 U | 61, 215 |
| 21. 7.1955 | II 55/54 U | 61, 264 |
| 25. 8.1955 | IV 426/53 U | 61, 462 |
| 24.11.1955 | IV 231/53 U | 62, 97 |
| 14. 2.1956 | I 84/55 U | 62, 277 |
| 24. 8.1956 | I 9/55 U | 63, 296 |
| 15.11.1956 | IV 430/55 U | 64, 95 |
| 29. 1.1957 | I 181/55 U | 64, 404 |
| 1. 3.1957 | VI 57/55 U | 64, 358 |
| 7. 3.1957 | IV 447/55 U | 64, 441 |
| 8. 3.1957 | VI 32/56 U | 64, 496 |
| 10.10.1957 | IV 98/56 U | 66, 52 |
| 19. 9.1958 | VI 221/57 U | 67, 396 |
| 9. 1.1959 | III 89/58 U | 68, 394 |
| 20. 1.1959 | I 112/57 S | 68, 340 |
| 22.10.1959 | IV 118/59 S | 70, 52 |
| 27.10.1959 | I 131/58 U | 73, 49 |
| 6.11.1959 | VI 9/58 U | 70, 126 |
| 14. 1.1960 | IV 108/58 U | 70, 365 |
| 5. 2.1960 | VI 204/59 U | 70, 374 |
| 17. 3.1960 | IV 193/58 U | 71, 197 |
| 29. 7.1960 | VI 265/58 U | 71, 414 |
| 4.11.1960 | VI 122/60 U | 72, 11 |
| 15.11.1960 | I 232/59 S | 72, 58 |
| 9.12.1960 | VI 3/60 S | 72, 422 |
| 13.12.1960 | I 171/60 S | 72, 339 |
| 13. 1.1961 | VI 169/60 U | 72, 345 |
| 17. 2.1961 | VI 66/59 U | 72, 630 |
| 23. 2.1961 | IV 313/59 U | 72, 533 |

| | | |
|---|---|---|
| 9. 3.1961 | IV 311/58 U | 73, 722 |
| 10. 5.1961 | IV 155/60 U | 73, 134 |
| 10. 5.1961 | IV 170/58 U | 73, 236 |
| 12. 5.1961 | VI 107/59 U | 73, 365 |
| 28. 7.1961 | VI 25/61 U | 73, 464 |
| 4. 8.1961 | VI 162/59 U | 74, 9 |
| 3.11.1961 | VI 196/60 U | 74, 319 |
| 22. 6.1962 | VI 49/61 S | 75, 328 |
| 26. 6.1962 | I 188/61 S | 75, 366 |
| 27. 6.1962 | I 136/60 S | 75, 10 |
| 5. 7.1962 | IV 275/61 U | 75, 408 |
| 13.12.1962 | IV 458/60 | - (HFR 1963, Nr. 333) |
| 19.12.1962 | IV 268/59 S | 77, 107 |
| 12. 7.1962 | VI 324/61 U | 77, 315 |
| 19.12.1962 | IV 268/59 S | 77, 107 |
| 7.11.1963 | IV 210/62 S | 78, 172 |
| 5.12.1963 | IV 296/62 U | 78, 333 |
| 13. 3.1964 | VI 152/63 U | - (StRK EStG § 11 Nr. 50) |
| 18. 3.1964 | IV 284/63 U | 79, 197 |
| 17. 4.1964 | VI 112/63 U | 79, 415 |
| 3. 7.1964 | VI 262/63 U | 81, 225 |
| 9. 7.1964 | IV 427/62 U | 80, 154 |
| 16. 7.1964 | V 92/61 S | 80, 446 |
| 18. 9.1964 | VI 300/63 U | 80, 479 |
| 18. 9.1964 | VI 244/63 U | 81, 30 |
| 12. 3.1965 | VI 109/64 U | 82, 113 |
| 7. 9.1965 | I 69/63 U | 83, 495 |
| 7.10.1965 | IV 346/61 U | 83, 462 |
| 4.11.1965 | IV 5/65 U | 84, 183 |
| 29.11.1965 | Gr. S. 1/65 S | 84, 392 (Beschl.) |
| 8. 2.1966 | VI 204/64 | 85, 94 |
| 11. 2.1966 | VI 229/63 | 85, 409 |
| 16. 9.1966 | Vi 381/65 | 86, 760 |
| 11.10.1966 | I 47/64 | 87, 152 |
| 9.11.1966 | VI 303/65 | 87, 293 |
| 30.11.1966 | VI 313/64 | 88, 407 |
| 16. 2.1967 | IV R 153/66 | 88, 207 |
| 21. 2.1967 | VI R 295/66 | 88, 316 |
| 21. 2.1967 | VI R 145/66 | 88, 448 |
| 13. 4.1967 | V 235/64 | 88, 443 |
| 3. 8.1967 | IV 236/64 | 90, 14 |
| 15.11.1967 | IV R 139/67 | 90, 399 |
| 7.12.1967 | GrS 1/67 | 91, 93 (Beschl.) |
| 9. 4.1968 | I 156/65 | 92, 476 |
| 28. 6.1968 | VI R 214/66 | 93, 278 |
| 3. 7.1968 | I 113/65 | 93, 230 |
| 25. 7.1968 | IV R 17/67 | 92, 566 |
| 22. 8.1968 | IV 244/63 | 93, 520 |
| 29.11.1968 | VI R 182/67 | 94, 325 |
| 6. 1.1969 | IV R 34/67 | 95, 219 |
| 7. 2.1969 | VI R 174/67 | 95, 41 |
| 7. 2.1969 | VI R 88/67 | 95, 158 |
| 21. 3.1969 | VI R 208/67 | 96, 19 |

| | | |
|---|---|---|
| 24. 7.1969 | IV R 92/67 | 97, 159 |
| 19. 8.1969 | VI R 27/69 | 97, 112 |
| 4. 9.1969 | IV R 288/66 | 97, 16 |
| 24. 3.1970 | I R 38/68 | 99, 120 |
| 11. 6.1970 | VI R 338/67 | 99, 306 |
| 17. 7.1970 | VI R 66/67 | 99, 381 |
| 16. 9.1970 | I R 64/68 | 100, 81 |
| 18. 2.1971 | IV R 206/67 | 102, 49 |
| 1. 4.1971 | I R 184/69 | 102, 83 |
| 21. 4.1971 | I R 97/68 | 102, 468 |
| 11. 8.1971 | VIII R 76/70 | 103, 160 |
| 8.10.1971 | III R 121/70 | 104, 145 |
| 20.10.1971 | I R 63/70 | 104, 154 |
| 10.12.1971 | VI R 209/69 | 104, 235 |
| 15.12.1971 | I R 49/70 | 104, 178 |
| 16.12.1971 | V R 41/68 | 104, 262 |
| 9. 2.1972 | I R 205/66 | 105, 15 |
| 28. 4.1972 | VI R 71/69 | 105, 477 |
| 17.5.1972 | I R 126/70 | 105, 483 |
| 8. 6.1972 | IV R 129/66 | 106, 305 |
| 21. 6.1972 | I R 189/69 | 106, 422 |
| 18. 7.1972 | VIII R 43/68 | 106, 516 |
| 18. 7.1972 | VIII R 50/68 | 106, 522 |
| 25. 7,1972 | VIII R 59/68 | 106, 486 |
| 19.10.1972 | V R 155/69 | 107, 323 |
| 20.10.1972 | I R 63/70 | 104, 154 |
| 12.12.1972 | VIII R 39/67 | 108, 278 |
| 17. 1.1973 | I R 191/72 | 108, 190 |
| 31. 1.1973 | II B 79/72 | 108, 56 |
| 15. 6.1973 | VI R 295/69 | 109, 522 |
| 15. 6.1973 | III R 118/70 | 110, 187 |
| 6.7.1973 | VI R 253/69 | 110, 119 |
| 5.10.1973 | VI R 313/70 | 111, 142 |
| 20.11.1973 | VIII R 157/70 | 110, 556 |
| 13. 3.1974 | VI R 240/71 | 112, 209 |
| 25. 4.1974 | IV R 1/73 | 112, 466 |
| 2. 5.1974 | IV R 47/73 | 113, 195 |
| 7. 5.1974 | VIII R 113/73 | 112, 366 |
| 9. 5.1974 | VI R 161/72 | 112, 373 |
| 12. 6.1974 | III R 49/73 | 112, 520 |
| 17. 7.1974 | I R 233/71 | 113, 112 |
| 23. 7.1974 | VI R 116/72 | 113, 40 |
| 7.10.1974 | GrS 1/73 | 114, 189 (Beschl.) |
| 5.11.1974 | VIII R 254/71 | 113, 522 |
| 22.11.1974 | VI R 64/71 | 114, 408 |
| 9. 3.1975 | I R 182/73 | 115, 362 |
| 15. 4.1975 | VIII R 43/70 | 122, 35 |
| 22. 5.1975 | IV R 33/72 | 116, 136 |
| 23. 7.1975 | I R 210/73 | 117, 144 |
| 19. 9.1975 | VI R 61/73 | 117, 149 |
| 4. 2.1976 | I R 113/74 | 118, 205 |
| 18. 3.1976 | IV R 52/72 | 118, 441 |
| 18. 3.1976 | IV R 113/73 | 118, 447 |
| 25. 3.1976 | IV R 174/73 | 118, 572 |

| | | |
|---|---|---|
| 21.10.1976 | IV R 222/72 | 120, 369 |
| 15.12.1976 | I R 58/75 | 121, 78 |
| 26. 1.1977 | VIII R 109/75 | 121, 64 |
| 19. 8.1977 | IV R 107/74 | 123, 352 |
| 10.11.1977 | IV B 33-34/76 | 123, 412 (Beschl.) |
| 17. 5.1978 | I R 50/77 | 125, 423 |
| 27. 6.1978 | VIII R 12/72 | 125, 528 |
| 14. 9.1978 | IV R 49/74 | 126, 262 |
| 20.10.1978 | VI R 132/76 | 126, 275 |
| 2.11.1978 | IV R 28/74 | 126, 413 |
| 23. 5.1979 | I R 56/77 | 128, 505 |
| 23. 8.1979 | IV R 95/75 | 128, 533 |
| 29. 2.1980 | VI R 165/78 | 130, 282 |
| 17. 4.1980 | IV R 174/76 | 130, 497 |
| 24. 4.1980 | IV R 181/78 | 130, 504 |
| 24. 4.1980 | IV R 68/77 | 131, 70 |
| 24. 4.1980 | IV R 149/76 | 131, 292 |
| 17. 7.1980 | IV R 10/76 | 133, 363 |
| 23. 9.1980 | VI R 53/79 | 131, 486 |
| 17. 3.1981 | VIII R 149/78 | 133, 44 |
| 19. 5.1981 | VIII R 143/78 | 133, 396 |
| 26. 3.1981 | IV R 130/77 | 133, 271 |
| 20. 5.1981 | I R 229/78 | 133, 290 |
| 2. 6.1981 | VII R 3/81 | 133, 240 |
| 4. 6.1981 | VIII B 31/80 | 133, 267 |
| 17. 7.1981 | III R 35/80 | 134, 355 |
| 21. 7.1981 | VIII R 32/80 | 134, 124 |
| 19. 8.1981 | I R 51/78 | 134, 145 |
| 14.10.1981 | II R 47/78 | 134, 445 |
| 29.10.1981 | IV R 138/78 | 134, 339 |
| 5.11.1981 | IV R 180/77 | 134, 426 |
| 18. 2.1982 | IV R 85/79 | - (DB 1982, S. 1369) |

## 4. Finanzgerichte

| FG | Datum | Az. | EFG (Jg., Nr.) |
|---|---|---|---|
| Berlin | 27. 6.1969 | III 641/67 | 1969, 581 |
| Bremen | 28. 2.1961 | I 121/66 | 1961, 515 |
| Düsseldorf | 24. 4.1968 | II 405/67 L | 1968, 393 |
| Düsselsorf | 15. 9.1971 | IX 315/70 E | 1972, 74 |
| Düsseldorf | 29.11.1979 | XVII 162/78 E | 1980, 192 |
| München | 24. 3.1966 | II (IV) 225/65 | 1966, 450 |

C) Verwaltungsgerichtsbarkeit

1. Preußisches Oberverwaltungsgericht

| Datum | Az. | PrOVGE/St. (Bd., Anfangsseite) |
|---|---|---|
| 24. 5.1898 | VI 35/97 | 7, 59 |
| 29.12.1898 | IX 2/98 | 8, 228 |
| 5.12.1900 | III 113/00 | 9, 33 |

2. Bundesverwaltungsgericht

| Datum | Az. | BVerwGE (Bd., Anfangsseite) |
|---|---|---|
| 19. 2.1976 | III C 37.75 | 50, 209 |

3. Oberverwaltungsgericht

| OVG | Datum | Az. | |
|---|---|---|---|
| Lüneburg | 26. 1.1977 | VII OVG A 56/76 | DGStZ 1978, 54 |

4. Verwaltungsgericht

| VG | Datum | Az. | EFG (Jg., Nr.) |
|---|---|---|---|
| Berlin | 18.10.1962 | XIX A 428/61 | 1963, 335 |

D) Ordentliche Gerichtsbarkeit

Reichsgericht

| Datum | Az. | RGZ (Bd., Anfangsseite) |
|---|---|---|
| 11. 1.1904 | I 127/03 | 56, 425 |

Lebenslauf

| | |
|---|---|
| 3. 6.1954 | Geboren in Wuppertal-Elberfeld als Sohn des Chemikers Hans Birtel und seiner Ehefrau Doris, geb. Pühl. Deutsche Staatsangehörigkeit. |
| April 1961 bis Mai 1973 | Volksschule und Neusprachliches Gymnasium Aue in Wuppertal-Elberfeld. |
| 16. 5.1973 | Erwerb der Allgemeinen Hochschulreife. |
| Wintersemester 1973/74 | Beginn des Studiums der Wirtschaftswissenschaft an der Ruhr-Universität Bochum. Nach vier Semestern Zwischenprüfung. |
| 25.10.1978 | Erwerb des Grades eines Diplom-Ökonomen an der Abteilung für Wirtschaftswissenschaft an der Ruhr-Universität Bochum. |
| 1.11.1978 | Beginn der Tätigkeit als Wissenschaftliche Hilfskraft bei Prof. Dr. Hermann-Wilfried Bayer (Öffentliches Recht - insbes. Steuerrecht- für Wirtschaftswissenschaftler) an der Ruhr-Universität Bochum. |
| 1. 5.1979 bis 31.10.1981 | Stipendiat des Instituts für Begabtenförderung der Konrad-Adenauer-Stiftung. |
| 25.10.1982 | Einreichung der Dissertation bei der Abteilung für Wirtschaftswissenschaft an der Ruhr-Universität Bochum. |
| 15.12.1982 | Schlußbesprechung nach Ablegung des Rigorosums in den Fächern Theoretische Wirtschaftslehre, Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Raumbezogene Volkswirtschaftspolitik und Öffentliches Recht. |
| 31.12.1982 | Beendigung der Tätigkeit als Wissenschaftliche Hilfskraft. |
| Ab Februar 1983 | Assistent bei der Gesamtleitung der Firma Klöckner & Co. in Duisburg. |

DER DRUCKER · (Alte) Buscheystraße 138 · 4630 Bochum 1 · Telefon (0234) 70 41 16